

Klaus Schwegmann

Planbilanz und Abweichungsanalyse

1972

PLANBILANZ UND ABWEICHUNGSANALYSE

Eine Untersuchung über die Verbesserung der Informationen
für insiders und outsiders

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

durch den

Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der

Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Klaus Schwegmann

aus Hörstel



Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Leffson
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Mülhaupt
Tag der mündlichen Prüfung:	3. Mai 1972
Dekan:	Prof. Dr. Schumann

<u>Gliederung</u>	<u>Seite</u>
○ Problem und Zielsetzung	1
1 Der Jahresabschluß als Informationsinstrument	5
10 Abgrenzung von internem und externem Jahresabschluß	5
11 Der interne Jahresabschluß	7
110 Die Überwachungsfunktion des internen Jahresabschlusses	7
111 Der interne Jahresabschluß als Planungsgrundlage	15
12 Der externe Jahresabschluß	18
120 Der externe Jahresabschluß als Rechenschaftsinstrument	18
121 Der externe Jahresabschluß als Planungsgrundlage	24
13 Zusammenfassung	
2 Der Planabschluß als Informationsinstrument	27
20 Ergänzung des Jahresabschlusses durch den Planabschluß	27
21 Einordnung von internen Planabschlüssen in das betriebliche Informationswesen	33
210 Der formelle Charakter des Planabschlusses	33
211 Der materielle Charakter des Planabschlusses	36
211.0 Der Planabschluß als Planungsinstrument	36
211.1 Der Planabschluß als Überwachungsinstrument	39
22 Einordnung von externen Planabschlüssen in die Informationsmittel der outsiders	41
220 Der Planabschluß als Planungsgrundlage für outsiders	41
221 Der Planabschluß als Rechenschaftsinstrument für outsiders	45

	<u>Seite</u>
3 Die Abweichungsanalyse als Informationsinstrument	48
30 Prozeßschritte der Abweichungsanalyse	48
31 Determinanten der Aussagefähigkeit von Abweichungsanalysen	49
310 Charakter der Plangrößen	49
311 Flexibilität der Plangrößen	50
311.0 Starre Plangrößen	50
311.1 Flexible Plangrößen	53
312 Berücksichtigung der Abweichungs-Interdependenz	55
312.0 Darstellung des Interdependenzproblems	55
312.1 Lösung des Interdependenzproblems	59
313 Die speziellen Informationskriterien	63
32 Struktur der Abweichungen	66
320 Abweichungskategorien	66
320.0 Der Begriff Abweichungskategorie	66
320.1 Terminologische Abweichungen	66
320.2 Definitorische Abweichungen	68
320.3 Bewertungsabweichungen	69
320.4 Preisabweichungen	70
320.5 Mengenabweichungen	72
321 Abweichungskausalitäten	74
321.0 Wesen der Abweichungskausalität	74
321.1 Problem der Aufteilung der Gesamtabweichung auf Teilabweichungen	78
321.10 Technisch bedingte und verhaltensbedingte Abhängigkeiten	78
321.11 Einführung von Bezugsgrößen	81

	<u>Seite</u>
321.12 Systematisierung der Teilabweichungen	85
321.2 Abgrenzung der Abweichungsursachen	92
321.20 Kriterien der Abgrenzung	92
321.21 Externe Abweichungen	93
321.22 Interne Abweichungen	97
321.220 Dispositions- und ausführungsbedingte Abweichungen	97
321.221 Autonome und induzierte Abweichungen	100
33 Verfahren der Abweichungsanalyse	103
330 Planrevision und Ermittlung der Planabweichungen	103
331 Systematik der Prozessschritte	106
332 Analyse der Bewertungsabweichungen	109
332.0 Problem der Bezugsgrößenbestimmung für Bewertungsabweichungen	109
332.1 Kasuistische Analyse der Bewertungsabweichungen	111
333 Analyse der Preisabweichungen	115
333.0 Bezugsgrößenbestimmung für Preisabweichungen	115
333.1 Primäre Preisabweichungen in der Bilanz und GuV	119
333.2 Preisfolgeabweichungen in der Bilanz und GuV	122
334 Analyse der Mengenabweichungen	132
334.0 Bezugsgrößenbestimmung für Mengenabweichungen	132
334.00 Die Beschäftigung als Bezugsgröße	132

	<u>Seite</u>
334.01 Der Umsatz als Bezugsgröße	135
334.1 Analyse der Abweichungen der Bezugsgrößen	136
334.2 Analyse der Einzelpostenabweichungen in Abhängigkeit von den Bezugsgrößen	138
334.20 Abweichungen in der Gewinn- und Verlustrechnung	138
334.200 Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung	138
334.201 Abweichungen in Abhängigkeit vom Umsatz	141
334.21 Abweichungen in der Bilanz	142
334.210 Problematik der Analyse der Einzelpostenabweichungen in der Bilanz	142
334.211 Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung	143
334.211.0 Abweichungen im Anlagevermögen	143
334.211.00 Abweichungen bei der Position "Grundstücke"	143
334.211.01 Abweichungen bei der Position "Maschinen und maschinelle Anlagen"	145
334.211.1 Abweichungen im Umlaufvermögen	147
334.211.10 Abweichungen bei der Position "Unfertige und fertige Erzeugnisse"	147
334.211.11 Abweichungen in den Finanzkonten	150
334.212 Abweichungen in Abhängigkeit vom Umsatz	158

4	Wertung des Informationsbeitrages der Abweichungsanalyse	160
40	Wertung des Informationsbeitrages für insiders	160
400	Wertung anhand der erreichbaren Flexibilität der Plangrößen	160
401	Wertung anhand der erreichbaren Meßbarkeit der Abweichungen	163
402	Wertung anhand der Differenzierbarkeit der Abweichungen	166
41	Wertung des Informationsbeitrages für outsiders	169

Verzeichnis der Abkürzungen

AktG	Aktiengesetz
AICPA	American Institut of Chartered Public Accountants
Anm.	Anmerkung
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBL	Bundesgesetzblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
Ders.	Derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EStG	Einkommensteuergesetz
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende Seite
Febr.	Februar
ff.	folgende Seite
Fifo	First-in-first-out
Frhr.	Freiherr
GE	Geld-Einheit
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Hg.	Herausgeber
hg.	herausgegeben
Hifo	Highest-in-first-out
i.d.R.	in der Regel
Jan.	Januar

Jg.	Jahrgang
KRP	Kostenrechnungspraxis
Lifo	Last-in-first-out
NAA	National Association of Accountants
N.A.C.A.	National Association of Cost Accountants
NB	Neue Betriebswirtschaft
N.J.	New Jersey
No.	Number
Nov.	November
Nr.	Nummer
o.	ohne
RKW	Rationalisierungskuratorium der Wirtschaft
S.	Seite
sog.	sogenannt (e)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches
u.E.	unseres Erachtens
u.M.	unserer Meinung
u.U.	unter Umständen
v.	von
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZO	Zeitschrift für Organisation
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit
§	Paragraph
&	und

Verzeichnis der Abbildungen

Abbildung 1	Seite 57
Abbildung 2	Seite 61
Abbildung 3	Seite 82
Abbildung 4	Seite 88
Abbildung 5	Seite 123
Abbildung 6	Seite 155

0 Problem und Zielsetzung

Die zunehmende Integration gesamt- und einzelwirtschaftlicher Prozesse hat das Streben nach besserer Information über die wirtschaftlichen Daten verstärkt. Soweit dabei die Information über die wirtschaftliche Lage einer einzelnen Unternehmung oder eines Unternehmungsverbandes im Mittelpunkt des Interesses steht, sind zwei Gruppen von Informationsempfängern grundsätzlich zu unterscheiden. Je nachdem, ob sie mit der Lenkung der Unternehmung betraut sind oder nicht, differenzieren wir nach insiders oder outsiders.¹⁾ Beide Gruppen sind daran interessiert, möglichst genau über die Vorgänge in der Unternehmung²⁾ unterrichtet zu werden. Ihr Standort - innerhalb oder außerhalb der Unternehmung - entscheidet weitgehend über das Ausmaß der Informationen, die ihnen zugehen.

Informationen werden durch Informationsträger vermittelt. Die Art der Information und des Informationsträgers wird durch den Zweck der Information bestimmt.³⁾ Dieser ist von den Funktionen abhängig, die der Informationsempfänger ausübt. Die Funktionen

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. veränderte und erweiterte Auflage, Düsseldorf 1970, S. 53. Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 4, Düsseldorf 1970, S. 71.

2) Zum Unternehmensbegriff vgl. u.a. Schneider, Dieter: Modellvorstellungen zur optimalen Selbstfinanzierung, in: ZfbF, 1968, S. 709.

Schneider unterscheidet hier zwischen einem "personenbezogenen" und einem "firmenbezogenen" Unternehmensbegriff. Da sich die weiteren Erörterungen auf die Information durch den Jahresabschluß beziehen, dieser aber i.d.R. auf die Unternehmung als rechtlich abgegrenzte Institution ausgerichtet ist, ist für die Arbeit der firmenbezogene Unternehmensbegriff relevant.

der insiders sind durch die Organisationsstruktur einer jeweiligen Unternehmung bestimmt. Die Funktionen der outsiders nach der jeweiligen Interessenlage, je nachdem, ob sie z.B. Kapital-eigner, Fiskus oder Gläubiger sind.

Einer der Informationsträger für insiders und outsiders ist der handels-rechtliche Jahresabschluß. Zu ihm rechnen wir bei Aktiengesell-schaften auch den Geschäftsbericht, der u.a. einzelne Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erläutert. ¹⁾

-
- 3) In diesem Sinne verwendet auch Schulte den Begriff Information. Vgl. Schulte, Elmar B.: Quantitative Methoden der Urteilsge-winnung bei Unternehmensprüfungen, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 3, Düsseldorf 1970, S. 29. Desgleichen Weber, Alfred: Die Informationstheorie als neuer Ansatz der Werbe-forschung, in: Agrarwirtschaft, Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Marktforschung, 1968, S. 66. Wittmann, Waldemar: Unter-nehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 14. Koreimann, Dieter: Zum Informationsbegriff und seiner Be-ziehung zur Betriebswirtschaft, in: NB, 1963, S. 51.
- Zur Rolle der Information im Entscheidungssystem der Unternehmung vgl. besonders Wacker, Wilhelm H.: Betriebswirtschaftliche Infor-mationstheorie, Grundlagen des Informationssystems, Opladen 1971, S. 73 - 141.
- Zur Entwicklung des Informationsbegriffs vgl. besonders Seiffert, Helmut: Information über die Information, München 1968, S. 23 - 30. Im Sinne der Informationstheorie wird der Begriff Information enger ge-faßt. Vgl. dazu: Tilanus, C.B. und Theil, Henri: The Information Approach to the Evaluation of Input-Output Forecasts, in: Econometrica, October 1965, S. 848.
- Lee, P.M.: On the Axioms of Information Theory, in: Analytical Mathematical Statistics, 35, 1964, S. 414 - 418.
- Theil, Henri: Economics and Information Theory, Amsterdam 1967, S. 3 und 55.
- Pierre, John R.: Phänomene der Kommunikation. Informationstheorie - Nachrichtenübertragung - Kybernetik, Düsseldorf - Wien 1965.

Die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses wird im Schrifttum nicht übereinstimmend beurteilt.²⁾ Die Erörterungen setzen dabei weniger

- 1) Vgl. Baetge, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 2, Düsseldorf 1970, S. 17.
- 2) Vgl. Albach, Horst: Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB, 1965, S. 21 f.
Asztély, S.: Das Ziel des Jahresabschlusses, in: ZfB, 1967, S. 291 - 313.
Geertmann, J.A.: Grundgedanken der holländischen Erfolgsbilanz, in: ZfB, 1958, S. 82 - 89.
Gutenberg, Erich: Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB, 1965, S. 13.
Hasenack, Wilhelm: Maßnahmen des Rechnungswesens zur Gestaltung der Eigenverantwortlichkeit, in: ZfhF, 1957, S. 307 - 315.
Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 1964, S. 642 - 651.
Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 182 - 184.
Käfer, Karl: Die Bilanz als Zukunftsrechnung. Eine Vorlegung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz, in: Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 115, Zürich 1962.
Kuhn, Klaus: Die Bilanz als Führungsinstrument der Unternehmensleitung, in: BFuP, 1966, S. 129 - 142.
Derselbe: Die dynamische Bilanz als Führungsinstrument im Konzern, in: ZfbF, 1966, S. 563 - 567.
Derselbe: Die Bilanz als Entscheidungshilfe im dezentral organisierten Konzern, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, hg.v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 43.
Moxter, Adolf: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF, 1966, S. 28 - 59.
Münstermann, Hans: Schmalenbachs "Dynamische Bilanz", in: ZfhF, 1954, S. 265 - 272.
Derselbe: Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion, in: ZfbF, 1966, S. 512 - 531.
Rössle, Karl: Die Aussagefähigkeit der Bilanz, in: Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft, hg. v. Friedrich Henzel, Baden-Baden, Frankfurt a.M. 1955, S. 99.

bei der Gewinn- und Verlustrechnung als bei der Bilanz an. Denn die Größen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, sind zum größten Teil als Vergangenheitsgrößen unter Sicherheit bestimmbar. Der Zweck der Gewinn- und Verlustrechnung - Darstellung der Aufwands- und Ertragsdeterminanten - ist zudem nicht umstritten. Dagegen muß bei der Diskussion um die Bilanz grundsätzlich zwischen zwei Problemkreisen unterschieden werden:

1. Welches sind die Zwecke des Jahresabschlusses?
2. Was sind die modellimmanenten Aussagemängel der Bilanz?
Welche Zwecksetzungen können auf Grund dieser Beschränkungen nicht oder nur zum Teil erfüllt werden?

Wenn der Zweck der Bilanz festgelegt und ihre Mängel erkannt sind, muß die Konsequenz daraus sein zu versuchen,

- diese Mängel zu beseitigen oder zu mindern, aber an der Bilanz im herkömmlichen Sinne grundsätzlich festzuhalten, oder
- neue, bessere Informationsträger zu entwickeln.

Der Beitrag dieser Arbeit wird im Sinne einer Verbindung beider Alternativen verstanden. Gleichzeitig soll gezeigt werden, inwieweit die Zwecksetzungen der Rechnungslegung nach innen und außen durch einen prospektiven Jahresabschluß mit Plan-Bilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung als Ergänzung des herkömmlichen, retrospektiven Jahresabschlusses besser als bisher realisiert werden können. Dabei wird die noch

Schneider, Dieter: Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, in: ZfbF, 1968, S. 1 - 29.

Derselbe: Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF, 1963, S. 457.

Zimmermann, Karl: RKW fördert neue Methode des Betriebs- und Branchenvergleichs, in: Rationalisierung, 1970, S. 145 - 147.

zu kennzeichnenden Funktionen des Jahresabschlusses, die Überwachung durch insiders und die Rechenschaft gegenüber outsiders, in den Vordergrund gestellt.

Wegen der Ungewißheit der Zukunft wird der tatsächliche Jahresabschluß von dem zu Beginn der Abrechnungsperiode geplanten Abschluß abweichen. Bei der Auswertung der Planabschlüsse kommt deshalb der Abweichungsanalyse eine besondere Bedeutung für die Realisierung des oben genannten Zieles zu.

Nach der Bestimmung der Anforderungen an eine Abweichungsanalyse wird versucht, die Möglichkeiten und Probleme bei der Systematisierung dieses Instruments im Hinblick auf eine zweckmäßige Form der gewünschten Informationen zu zeigen.

Herauszustellen, ob und wieweit die Ergänzung des herkömmlichen retrospektiven Jahresabschlusses durch Plan-Bilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung zu einer Informationsverbesserung für insiders und outsiders beitragen kann und wo die besonderen Probleme für die Verwendung dieses Instrumentariums liegen, ist das Ziel dieser Untersuchung.

1 Der Jahresabschluß als Informationsinstrument

10 Abgrenzung von internem und externem Jahresabschluß

Der Jahresabschluß einer Unternehmung hat die Aufgabe, zu einem bestimmten Zeitpunkt über bestimmte Geschehnisse in einer Unternehmung zu unterrichten.¹⁾ Da er über Geschehnisse, also über

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB, 1965, S. 13.

Vergangenes unterrichten soll, ist auch die Bilanz ihrer Natur nach ein Instrument der Nachrechnung.¹⁾ Als Informationsempfänger kommen insiders und outsiders infrage.²⁾ Da der Informationszweck für die Informationsempfänger jeweils ein anderer ist, soll zur klaren Unterscheidung ein Jahresabschluß, der für insiders erstellt wird, als interner Jahresabschluß, analog für outsiders als externer Jahresabschluß bezeichnet werden.³⁾ Beide Informationsarten unterscheiden sich in materieller und formeller Hinsicht.

Der externe Jahresabschluß muß den entsprechenden gesetzlichen Normen des Bürgerlichen Rechts, des Handels- und Steuerrechts sowie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Inhalt, in der Bewertung, der formellen Gliederung, den zeitlichen Faktoren (Veröffentlichung, Geschäftsjahr), den Anforderungen der Prüfung u.a. entsprechen. Dadurch soll ein Mindestmaß an Publizität erreicht und der heterogenen Gruppe der outsiders die Möglichkeit gegeben werden, von der einheitlichen Basis des handels- oder steuerrechtlichen Jahresabschlusses aus ihre jeweils "individuellen" Schlüsse zu ziehen.

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF, 1966, S. 380 und 390.

2) Vgl. u.a. Sieben, Günter und Haase, Klaus: Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, in: WPg, 1971, S. 53 - 55. Besonders das amerikanische Schrifttum unterscheidet explizit zwischen der Verwendung des Jahresabschlusses durch das Management und andere. Vgl. Accountants Handbook, edited by Rufus Wixon, New York 1964, S. 3.2 - 3.5
Neubauer, Franz-Friedrich: Management Accounting, in: NB, 1970, S. 9 - 13, sowie die dort zitierte Literatur.

3) Vgl. Berger, Karl-Heinz: Bilanzplanung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rätch, hg. v. Konrad Mellerowicz und Jörg Bankmann, Stuttgart 1966, S. 127.

Abweichend von all diesen Anforderungen kann die Unternehmensleitung zu ihrer eigenen Information Jahresabschlüsse aufstellen, die sich in allen Elementen vom handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Jahresabschluß unterscheiden.

Beim internen Jahresabschluß muß der Informationszweck aus den Aufgaben der Unternehmensleitung, Planung, Realisation und Überwachung des betrieblichen Geschehens¹⁾ abgeleitet werden. Da der Jahresabschluß ein retrospektives System darstellt, kann mit ihm die Entwicklung der Gesamtunternehmung, soweit sie in dem Modell²⁾ zum Ausdruck kommt, überwacht werden. Außerdem können Schlußfolgerungen für die Zukunft gezogen werden.

11 Der interne Jahresabschluß

110 Die Überwachungsfunktion des internen Jahresabschlusses

Als Überwachungsinstrument soll der Jahresabschluß der Unternehmensleitung einen globalen Aufschluß darüber geben, in welchem Ausmaß die gesetzten Ziele erreicht werden. Da der

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg, 1969, S. 389 - 397. Vgl. auch Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band, Die Produktion, 15. Auflage, Berlin-Heidelberg-New York 1969. S. 130 ff., der die Begriffe Planung, Organisation und Kontrolle des Vollzugs betrieblicher und unternehmenspolitischer Tätigkeiten verwendet.

2) Zum Modellbegriff der Bilanz vgl. Baetge, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs, S. 19, sowie die unter Fußnote 13) zitierte Literatur.

Jahresabschluß eine Geldrechnung ist, kann er nur über die Realisation von in Geld ausgedrückten Zielvorschriften¹⁾ Auskunft geben.

Aussagen über die Realisation von Zielvorschriften mit Hilfe der Bilanz setzen voraus, daß die Terminologie der Zielvorschrift in der Bilanz nachvollzogen werden kann. Ist beispielsweise als Zielvorschrift eine bestimmte Höhe des Eigenkapitals am Ende einer Abrechnungsperiode vorgegeben, so läßt sich die Zielrealisierung durch die Handelsbilanz nur messen, wenn die stillen Rücklagen in der Zielvorschrift nicht mit erfaßt sind. Denn über die Höhe stiller Rücklagen gibt die Handelsbilanz selbst keine Auskunft.

-
- 1) Zum Begriff der Zielvorschrift, insbesondere seiner Abgrenzung von "Handlungsmotiv" und "Zielgröße" vgl. Schneider, Dieter: Unternehmensziele und Unternehmungsrechnung, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, Bochumer Beiträge zur Unternehmungsführung und Unternehmungsforschung, Band 6, hg. v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 15.
- Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 10, hg. v. Hans Münstermann, Wiesbaden 1967, S. 15 - 33.
- Schnutenhaus, Otto R.: Die Entscheidungsanalyse der Unternehmungsführung für das systematische Gewinnmachen im Markt und die Typologie der Unternehmung. Herne-Berlin 1969, S. 64 - 69.
- Schmidt, Ralf-Bodo: Wirtschaftslehre der Unternehmung. Grundlagen, Stuttgart 1969, S. 114 - 126.
- Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964, S. 42 - 126.
- Derselbe: Die Ziele der Unternehmer. Ein Beitrag zur Theorie des Unternehmerverhaltens, in: ZfB, 1963, S. 519 - 530.
- Bea, Franz-Xaver: Kritische Untersuchungen über den Geltungsbereich des Prinzips der Gewinnmaximierung. Berlin 1968, S. 52 - 54.
- Heinen, Edmund: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968, bes. S. 106 - 113.
- Derselbe: Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Zur Theorie der Unternehmung. Festschrift für Erich Gutenberg, Wiesbaden 1962, bes. S. 18 - 28.

Beziehen sich Zielvorschriften auf die Bilanz als Zeitpunkt-information, so nimmt sie die Überwachungsfunktion vorwiegend unter statischem Aspekt ¹⁾ wahr.

Bei statischer Betrachtungsweise werden Bilanzen vor allem für folgende Zwecke aufgestellt:

- a) für die Gewinnung eines globalen Gesamtüberblicks über die Höhe und die Struktur von Vermögen und Schulden
- b) für verschiedene Sonderzwecke ²⁾

Für einen allgemeinen Überblick, auch zum Zwecke des Vergleichs verschiedener Perioden, braucht die Unternehmensleitung keine gesonderte interne Bilanz zu erstellen. Auf Grund der weitreichenden Normung der Bewertungsrichtlinien durch Gesetz, Rechtsprechung und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

-
- 1) Zur Frage der Zwecksetzung der Bilanz, besonders zur Kompatibilität von dynamischer und statischer Zielausrichtung der Bilanz vgl. besonders Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. veränderte und erweiterte Auflage, Düsseldorf 1970, S. 157, Anm. 6. In neuerer Zeit vertritt dagegen Seicht die Ansicht, diese Kompatibilität könne es - wenn man Schmalenbach richtig interpretiere - nicht geben. Vgl. Seicht, Gerhard: Die Unhaltbarkeit der dynamischen Bilanztheorie, in: ZfB, 1970, S. 607. Zur statischen Sicht der Bilanz vgl. besonders Le Coutre, Walther: Zeitgemäße Bilanzierung. Die statische Bilanzauf-fassung und ihre praktische Anwendung, Wien 1934, S. 8. Heinen, Edmund: Handesbilanzen, 5. Aufl., Wiesbaden 1969, S. 29.
 - 2) Vgl. Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-führung, S. 52, Anm. 6. Ferner Montgomery's Auditing, edited by Norman J. Lenhart and Philip L. Defliese, Eighth Edition, New York 1957, S. 97 - 99

müßte wegen der von den GoB und teilweise vom Gesetz und der Rechtsprechung geforderten stetigen Bewertung¹⁾ und den Erläuterungen über die Bewertungsabweichungen ein hinreichender Vergleich möglich sein. In der Regel liegt auch einem allgemeinen Periodenvergleich, z.B. hinsichtlich der Finanzstruktur,²⁾ eine Zielvorstellung des Unternehmers zugrunde. Sollen beispielsweise bestimmte Höchst- oder Mindestbestände nicht über- oder unterschritten werden, ein Branchendurchschnitt erreicht oder im Vergleich zur Vorperiode bestimmte Wachstumsraten realisiert werden, so kann auch die Bilanz am Ende der Abrechnungsperiode den Grad der Zielrealisierung angeben. Hiervon zu unterscheiden sind die Situationen, in denen das Informationsbedürfnis gesonderte Bewertungsansätze oder von der Handelsbilanz abweichende Gliederungen von Vermögen und Schulden verlangt.

Besondere Bewertungsansätze sind z.B. notwendig bei Verkauf des ganzen Unternehmens oder wesentlicher Teile; bei Feststellung der "möglichen" Liquidationsmasse; bei interner Ermittlung effektiver Kreditwürdigkeit für Kreditaufnahmen; bei Fusionen oder Kapitalerhöhungen. Zum Teil wird man in diesen Fällen von der Bilanzform ganz abgehen und Sonderrechnungen vornehmen.

1) Zum Grundsatz der Stetigkeit vgl. besonders Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 303 - 321.

2) Vgl. dazu besonders Mülhaupt, Ludwig: Der Bindungsge-
danke in der Finanzierungslehre unter besonderer Berücksichtigung der holländischen Finanzierungsliteratur, Wiesbaden 1966.

Gleicherweise wird man vorgehen, wenn es um detaillierte Bestandseinsichten bestimmter Unternehmensbereiche, wie Läger, Anlage- oder Fertigungssektoren geht. Vielfach wird man hier auf Kostenstellen-, Kostenträger-, Kostenartengliederungen oder Sonderinventuren zurückgreifen.

Da aber externe Bilanzen die vielfältigen Sonderaufgaben der Überwachung, zu denen die genannten Situationen letztlich zählen, nur zum Teil erfüllen, müssen häufig interne Bilanzen unter Sonderaspekten an ihre Stelle treten. Für einen allgemeinen vergleichenden Überblick allerdings erübrigen sich - besonders unter der Annahme des "Going-Concern-Concept"¹⁾ - gesonderte interne Bilanzen weitgehend.

Unter dynamischem Aspekt interessiert nicht die absolute Höhe und die Struktur des Vermögens und der Schulden oder seine Veränderungen, sondern die Größe und Veränderung des Periodenerfolgs.²⁾ Bevor wir aber prüfen, inwieweit eine Ergänzung des herkömmlichen Jahresabschlusses durch einen Plan-Abschluß unter dynamischem Aspekt möglich ist, muß untersucht werden, ob die Unternehmensleitung den Periodengewinn überhaupt als Informationsgröße benötigt. Entscheidend ist dabei nicht die Feststellung, ob es möglicherweise Zielvorschriften der Unter-

1) Zur Definition des "Going-Concern-Concept" vgl. Leffson, Ulrich: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 156, sowie die dort zitierte Literatur.

2) Vgl. Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln und Opladen 1962, S. 50. Münstermann, Hans: Schmalenbachs Bilanzauffassung, in: WPg, 1948, S. 33. Lehmann, W.: Die dynamische Bilanz Schmalenbachs. Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung, Wiesbaden 1963, S. 25. Muscheid, Werner: Schmalenbachs dynamische Bilanz, Darstellung, Kritik und Antikritik. Köln und Opladen 1957, S. 9.

nehmensleitung gibt, für deren Realisierung auf den Periodenerfolg als Indikator verzichtet werden kann, sondern vielmehr, ob in der Mehrzahl der Fälle für interne Jahresabschlüsse der Periodengewinn benötigt wird oder nicht.¹⁾

Von Ausnahmen abgesehen besteht die typische unternehmerische Zielsetzung in der Maximierung der Konsumentnahmen²⁾ bei Erhaltung der Unternehmung als Einkommensquelle³⁾. Sind Unternehmungsleitung und Kapitaleigner identisch, so will der Unternehmer wissen, wieviel finanzielle Mittel er der Unternehmung bei Realisation seiner Pläne entziehen kann. Er wird dazu von einer Gewinnermittlungsmethode ausgehen, die seiner Meinung nach den richtigen Gewinn ermittelt. An gesetzliche Bewertungs- und Abgrenzungsnormen ist er nicht gebunden, doch bietet ihm der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte

-
- 1) "The significance of these reports is the basis for intelligent action by management". Derry, Stephen Arthur: Financial Reports to Meet the Needs of Management, in: Standard Handbook for Accountants, edited by J.K. Lasser Tax Institute, New York 1956, S. 5.30
 - 2) Vgl. Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung. Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen-Wilhelms-Universität Münster, Band 3, hg. von Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970, S. 88. Koch, Helmut: der Begriff des ökonomischen Gewinns - Zur Frage des Optimalitätskriteriums in der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: ZfhF, 1968, S. 390.
 - 3) Vgl. Schneider, Dieter: Unternehmungsziele und Unternehmungsrechnung, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmungsführung. Bielefeld 1969, S. 21. Ferner Derselbe: Investition und Finanzierung. Ein Lehrbuch der Investitions-, Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie. Köln und Opladen 1970, S. 208 und 209.

Periodenerfolg einen praktikablen Anhaltspunkt. Der Unternehmer kann also den auf Grund der GoB ermittelten Periodenerfolg bei der Entscheidung, welchen Betrag der Unternehmung ohne Gefährdung der Unternehmung entziehen darf, verwenden.

Sind Unternehmensleitung und Kapitaleigner unterschiedliche Personen, wie es für Kapitalgesellschaften i.d.R. der Fall ist, geht das Interesse an der Ausschüttung finanzieller Mittel von den Anteilseignern aus. Dem Streben nach maximal möglicher Ausschüttung seitens der externen Kapitaleigner steht häufig der Wunsch nach möglichst geringer Ausschüttung durch die Unternehmensleitung entgegen.

Diese beiden Extremforderungen bedürfen des Ausgleichs, der im Wege der sogenannten "Bilanz- und Dividendenpolitik" gefunden wird. Um den Spielraum abzustecken, der zwischen den Forderungen der outsiders nach Ausschüttung und den Anforderungen der Substanzerhaltung und des Wachstums der Unternehmung besteht, wird sinnvollerweise zunächst ein "richtiger" Jahresabschluß aufgestellt, d.h. ein Jahresabschluß ohne Einfluß von Bilanz- und Dividendenpolitik. Also benötigt die Unternehmungsleitung bei Divergenz ihrer Interessen von denen der externen Kapitaleigner ebenfalls einen "internen Periodenerfolg".

Da die insiders zu Vergleichszwecken nicht auf die Periodenübersicht verzichten können, müssen die Schwierigkeiten erörtert werden, die sich der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses für insiders und outsiders entgegenstellen.

Hier sind vor allem drei Problemkreise zu nennen:¹⁾

- 1) Die Schwierigkeiten der Periodenabgrenzung auf Grund der mangelnden Voraussehbarkeit der Zukunft;
- 2) Die Unsicherheit bei der Schätzung;
- 3) Die Verzerrung der Rechnung durch Geldwertschwankungen.

Die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses resultiert zu einem wesentlichen Teil aus der zeitentsprechenden Zuordnung von Aufwand und Ertrag. Da am Abschlußstichtag aber häufig nicht ersichtlich ist, ob ein bestimmter Aufwand später zu einem Ertrag führt, kann sich eine Aktivierung der Ausgaben als Aktivierung von Aufwand dieser Periode erweisen, wenn sich später herausstellt, daß ihnen kein positiver Erfolgsbeitrag in einer anderen Periode gegenübersteht. Umgekehrt kann einer Abrechnungsperiode zuviel Aufwand zugerechnet werden, wenn sich später herausstellt, daß z.B. die Nutzungsdauer einer Anlage länger ist als ursprünglich geschätzt war.

Während die genannten Probleme in der Unsicherheit der Verteilung einer effektiven Zahlung auf einzelne Rechnungsperioden lagen, kann auch die Schätzung einer zukünftigen Zahlung selbst zum Problem werden, z.B. die Vorausschätzung von Rückstellungen oder Devisenverbindlichkeiten.²⁾

Sieht man im Jahresabschluß ein rein nominelles Recheninstrument, wird man Geldwertänderungen als eine natürliche Erscheinung akzep-

1) Vgl. dazu besonders Leffson, Ulrich: Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF, 1966, S. 375 und 376.

2) "...: die Mehrdeutigkeit der Zukunftsvorstellung und das Unvermögen, die verschiedenen in die Zukunftsvorstellung eingehenden Datenkonstellationen exakt zu bestimmen, kennzeichnen den Tatbestand der Ungewißheit". Koch, Helmut: Probleme unternehmerischer Prognose, in: Wirtschaftsprognose und Wirtschaftsgestaltung, hg. v. Hans Bayer, Berlin 1960, S. 60.

tieren. Auch ohne Eliminierung der Geldwertänderungen bleibt der Jahresabschluß aussagefähig. Der Bilanzanalytiker muß sich aber über die im Periodenvergleich enthaltenen Verzerrungen in den Wertentwicklungen im klaren sein, da die Recheneinheit unterschiedliche Werte hat.

Aus diesen systemimmanenten Schwächen wird sichtbar, daß der Jahreserfolg bedingt aussagefähig ist. Deshalb darf der Erfolgsaldo nicht isoliert gesehen werden ¹⁾, sondern immer im Zusammenhang mit den einzelnen Abschlußpositionen sowie deren Struktur und Veränderungen.

111 Der interne Jahresabschluß als Planungsgrundlage

Neben der Überwachung besteht die Aufgabe der Unternehmensführung in der Planung und Realisation des betrieblichen Geschehens. Die Realisation ist der Vollzug der in der Planung entworfenen Ordnung, nach der sich der gesamtbetriebliche Prozeß vollziehen soll. Für diese Aufgabe ist der Jahresabschluß nicht verwendbar; er berichtet nur über das Ergebnis der Realisation.

"Die betriebliche Planung kann als Entwurf einer Ordnung der sich künftig vollziehenden Betriebsprozesse ..." ²⁾ definiert werden. Seinem Konzept nach ist der Jahresabschluß kein Planungsinstrument, da er Erreichtes feststellt, nicht Geplantes. Das schließt jedoch eine Verwendung der in ihm enthaltenen Daten für Planungszwecke nicht aus ³⁾. Wegen seines globalen Charakters kommt der Jahresabschluß

-
- 1) Vgl. Schneider, Dieter: Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, in: ZfbF, 1968, S. 9.
 - 2) Adam, Dietrich, Produktionsplanung bei Sortenfertigung, Wiesbaden 1969, S. 17.
 - 3) Vgl. auch Potthoff, Erich: Bilanztheorie und Unternehmensrechnung, in: WPg, 1971, S. 605.

nur für grundlegende Planungsfragen, wie sie im Bereich der langfristigen oder strategischen Planung anfallen, infrage. Grundlegende Entscheidungen sind: ¹⁾

- a) Festlegung der Unternehmenspolitik auf weite Sicht
- b) Koordinierung der großen betrieblichen Teilbereiche
- c) Treffen von Maßnahmen von außergewöhnlicher betrieblicher Bedeutsamkeit
- d) Besetzen von Führungsstellen im Unternehmen

Für diese Entscheidungen bietet jedoch der Jahresabschluß nur äußerst bedingt eine Hilfe. Diese besteht in dem globalen Überblick über die momentane Unternehmenslage unter ganz bestimmtem Aspekt. Für Planungsentscheidungen ist gerade die zukünftige Entwicklung der die Unternehmung beeinflussenden internen und externen Faktoren entscheidend, die im retrospektiven Jahresabschluß nicht oder nur zum Teil zum Ausdruck kommen. Aber auch die momentane wirtschaftliche Lage, wie sie im Jahresabschluß wiedergegeben wird, liefert weitgehend nicht die notwendigen Informationen für die Planung. Ein Grund dafür sind die fehlenden technischen Dimensionen der im Jahresabschluß enthaltenen Posten, da der Jahresabschluß alle Wirtschaftsgüter in DM-Beträgen ausdrückt. Für die Planung sind aber DM-Beträge nur beschränkt verwendbar. So benötigt man für den Ausbau der Kapazitäten oder für Rationalisierungsinvestitionen technische Angaben über Maschinen, Transportmittel, Grund und Boden, Gebäude, Belegschaft u.a. Lediglich im finanziellen Bereich liefert der Jahresabschluß durch Angaben z.B. über kurz- und langfristige Verschuldung sowie der Form

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Unternehmensführung. Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962, S. 61.

der Eigenmittel, der Forderungen, der Umsätze Basisinformationen, die für die Planung benötigt werden. Sie reichen aber bei weitem selbst in diesem Bereich nicht aus; für die Planung der Liquidität z.B. benötigt die Unternehmensleitung andere Instrumente, nämlich Finanzpläne.

Die mangelnde Eignung des Jahresabschlusses zur Planung wird auch nicht dadurch geheilt, daß der Jahresabschluß als retrospektives Instrument auch prospektive Elemente enthält ¹⁾. Da der durch eine Unternehmung betriebene stetige Wirtschaftsprozess durch die Periodisierung künstlich zerschnitten wird, enthält der Jahresabschluß auch Daten, die sich auf die Zukunft beziehen.

So bedeuten Forderungen einerseits, daß aus einem Leistungsgeschäft nicht Barmittel angefallen sind, sondern nur ein Anspruch auf Barmittel. Eine Forderung besagt aber auch, daß in einer dem Bilanzstichtag folgenden Abrechnungsperiode wahrscheinlich eine Zahlung eingehen wird. Die durch den Forderungsausweis gegebene Information ist in sofern prospektiv. Analoges gilt für Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Derartige Daten gehen in die Pläne der Unternehmung ein. So werden sich die künftigen Auszahlungen der Verbindlichkeiten und Rückstellungen in den Finanzplänen niederschlagen. Der Jahresabschluß kann somit einige Basisinformationen für die Planung liefern, er bleibt jedoch ein Instrument der Nachrechnung.

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF, 1966, S. 390.

Busse von Colbe, Walther: Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, Stuttgart 1968, S. 96 - 100.

- 12 Der externe Jahresabschluß
- 120 Der externe Jahresabschluß als Rechenschafts-
instrument

Externe Jahresabschlüsse unterscheiden sich von internen Abschlüssen durch ihre strenge Bindung an Normen. Im Gegensatz zu den insiders ist die Großzahl der outsiders auf publizierte Jahresabschlüsse als abschließendes Informationsmittel angewiesen. Um die Konstanz der Abschlußtechnik zu sichern und die Beurteilung des Jahresabschlusses zu erleichtern, haben Gesetz, Rechtsprechung und Wissenschaft ¹⁾ Normen aufgestellt, die den weiten subjektiven Spielraum bei Bewertungsfragen eingrenzen und ein Mindestmaß an Offenlegung durch die Gliedervorschriften des Jahresabschlusses erreichen wollen.

Mit dem periodischen, retrospektiven Überblick über die Unternehmungslage in Form des Jahresabschlusses ist den outsiders ein "Überwachungsinstrument" ²⁾ gegeben, mit dem sie beurteilen müssen, ob sie mit der Geschäftsführung, d.h. der Art der Verwaltung ihres Vermögens oder dem Vermögen anderer zufrieden sind. Damit ist der Jahresabschluß ein Rechenschaftsinstrument des Managements über die eigene Tätigkeit.

Um entscheiden zu können, wo die Verbesserung dieses Instruments einsetzen soll, muß wiederum geklärt werden, wofür der externe Jahresabschluß im einzelnen dienen soll ³⁾ und wo unter dieser Zwecksetzung Aussagemängel auftreten. Dabei können wir, soweit es sich um die

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 41 - 43.

2) Im Gegensatz zur Überwachungsfunktion der insiders sprechen wir beim externen Jahresabschluß von Rechenschaftsfunktion, da die Überwachung auch die Möglichkeit der aktiven Einflußnahme implizieren sollte. Diese ist zwar bei insiders, bei outsiders aber in der Regel nicht gegeben.

3) Vgl. Schneider, Dieter: Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibung. Köln und Opladen 1961, S. 13 f.

modellimmanenten Mängel handelt, auf die Erörterung interner Rechnungen verweisen¹⁾.

Rechenschaft wird von verschiedenen Gruppen verlangt. Wir können als größere Gruppen unterscheiden:

- außenstehende Eigentümer, z.B. Aktionäre
- die Gläubiger
- den Fiskus²⁾
- die sozialen Gruppen³⁾

Dem Gläubiger und Aktionär kann unter statischem Aspekt hauptsächlich daran gelegen sein zu erfahren, wieviel das ausgewiesene Vermögen bei einer Liquidation wert ist, um seinen Anteil an den Liquidationserlösen schätzen zu können. Die Werte der Wirtschaftsgüter werden im Jahresabschluß -unter Berücksichtigung planmäßiger und außerordentlicher Abschreibungen - auf der Grundlage von Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt. Dabei wird jeweils von einer Weiterführung der Unternehmung ausgegangen. Obwohl unrealisierte negative Erfolgsbeiträge bei der Bewertung nach Maßgabe des Imparitätsprinzips berücksichtigt werden, sind die ausgewiesenen Bilanzwerte nur im Ausnahmefall mit den im Liquidationsfall erzielbaren Preisen identisch. Bei Kenntnis der angewandten Bewertungsregeln für die in der Bilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter kann sich der sachkundige Bilanzleser allerdings eine grobe Vorstellung über die Liquidationserlöse bilden, doch bleibt offen, ob

1) Vgl. dazu S. 14 dieser Arbeit

2) Vgl. dazu auch Jacobs, Otto H.: Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz. Ein Beitrag zur steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut, Stuttgart 1971, bes. S. 68 f.

3) Wir berücksichtigen hier keine mehr oder weniger zufälligen Informationsempfänger, lassen also die Konkurrenz außer Betracht. Vgl. aber Moxter, Adolf: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S. 4 - 64.

und inwieweit dann die stillen Rücklagen auflösbar sind. Allerdings liegt für die Gläubiger ein wesentlicher Aussagemangel darin, daß sie eine Information über den Vermögensstatus durch den Jahresabschluß nur einmal jährlich und zudem noch relativ spät erhalten, während sie an einer zeitnahen Information interessiert sind.

Der Fiskus schließlich ist an den Vermögenswerten zur Bemessung verschiedener Steuern interessiert: Gewerbesteuer, Grund- und Vermögensteuer. Für die Ermittlung dieser Steuern gelten aber die besonderen Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Hier gehen fiskalische Interessen - zu Recht oder zu Unrecht sei dahingestellt - den Erkenntnissen der Wirtschaftswissenschaften vor. Für die Feststellung der Steuern vom Einkommen und Ertrag sollte man hingegen dynamische Aspekte vermuten. Allein gelten zwar laut § 5 EStG¹⁾ die Bewertungsvorschriften der "handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung", aber nur solange ihnen nicht als lex specialis steuerliche Bewertungsvorschriften vorgehen. Daß die handelsrechtliche Bilanz nicht den fiskalischen Zwecken genügt, liegt nicht an der theoretisch deduzierten Struktur der Bewertungsregeln der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die für den handelsrechtlichen Jahresabschluß gelten, sondern an der an steuerpolitischen Gesichtspunkten orientierten Bewertungsauffassung des Fiskus.²⁾

1) § 5 EStG 1967 in der Fassung vom 27. Februar 1968, BGBl. I. S.145.

2) Zur Problematik der Teilwertlehre unter betriebswirtschaftlicher Sicht vgl. besonders Jacob, Herbert: Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen. Wiesbaden 1961, S. 284 - 291.
Schneider, Dieter: Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehren, in: WPg, 1969, S. 305 - 313.
Albach, Horst: Zur Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem Teilwert, in: WPg, 1963, S. 624 - 631.
Koch, Helmut: Die Problematik des Teilwerts, in: ZfhF, 1960, S. 319 - 353.

Das berechnete Interesse der sozialen Gruppen kann sich am besten an einer einheitlichen Bewertung orientieren. Wenn also die Werte der herkömmlichen Handelsbilanzen bei allen publizierenden Unternehmungen auf Grund derselben Bewertungsregeln ermittelt würden und diese wenig Spielraum ließen, wäre ein Vergleich zwischen verschiedenen Unternehmungen - wenn auch der Betriebsvergleich voller Tücken ist ¹⁾ - eher möglich als zur Zeit. Da die Steuernormen weniger Raum für Bilanzpolitik als die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse lassen, würden Steuerbilanzen besser als Handelsbilanzen den Interessen der sozialen Gruppen dienen. Ferner darf nicht übersehen werden, daß neben der Bewertungsproblematik die mangelnde Aufgliederung der Jahresabschlußpositionen eine wesentliche Informationseinbuße bedeutet. Detailliertere Untergliederungen würden den Informationsgrad für outsiders wesentlich erhöhen.

Trotz der Bedeutung, die der Darstellung der Vermögens- und Schuldenverhältnisse für outsiders zukommt, konkretisiert sich die Rechenschaftsfunktion vorwiegend in der Erfolgsgröße als Gradmesser für die Zielrealisierung. Sicherlich ist die Erfolgs-

1) Vgl. dazu u.a. Schnettler, Albert: Betriebsvergleich. Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche. Dritte, völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1961, besonders S. 32 - 44 und 212 - 219. Lehmann, M.R.: Industrielle Betriebsvergleiche, Wiesbaden 1958, besonders S. 106 - 107.

Betriebswissenschaftliches Institut der Eidgenössischen Technischen Hochschule (ohne Verfasser): Der Betriebsvergleich in der Praxis. Grundlagen und Anwendung. Zürich 1959, S. 68 - 70.

Kolbeck, Heinrich: Die theoretischen Grundlagen des Betriebsvergleichs bei Sparkassen. Untersuchungen über das Spar-, Giro- und Kreditwesen, Band 7, hg. von Fritz Voigt, Berlin 1959, S. 190 - 213.

rechnung nicht das einzige Erkenntnisinstrument, auch Kapitalflußrechnungen,¹⁾ Investitions- und Umsatzübersichten können Gradmesser sein.²⁾ Da die Differenz zwischen Aufwand und Ertrag für die langfristige Existenz einer Unternehmung entscheidend ist, kommt dem Erfolg, auch wenn er auf Grund der mangelnden Voraussicht in die Zukunft und des künstlichen Periodenschnittes nicht exakt periodengerecht ist, eine zentrale Rechenschaftsfunktion zu.

An dieser Größe orientieren sich insiders und outsiders weitgehend. Der Gläubiger versucht zu erkennen, in welchem Maße von der Wirtschaftlichkeit der Unternehmung her ein Risiko für sein Kapital besteht. Dabei muß er sich darüber klar sein, daß der ausgewiesene Periodengewinn eine Größe ist, die häufig in erheblichem Umfang durch bilanzpolitische Überlegungen der Unternehmensleitung und auch des Aufsichtsrates verzerrt ist. Der Fiskus wählt mit Recht den Erfolg der Steuerbilanz als Hauptmaßstab für die Besteuerung, wenn-

-
- 1) Vgl. dazu bes. Busse von Colbe, Walther: Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen, in: ZfB, 1966, 1. Ergänzungsheft, S. 82 - 114. Derselbe: Kapitalflußrechnungen als Berichts- und Planungsinstrument, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 6 hg. v. Herbert Jacob, Wiesbaden 1968, S. 9. Käfer, Karl: Kapitalflußrechnungen, Funds Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung, Stuttgart 1967. Wysocki, Klaus von: Die Kapitalflußrechnung als integrierter Bestandteil des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: WPg, 1971, S. 617 - 625. Im amerikanischen Schrifttum werden neben dem Jahresabschluß in jüngerer Zeit sog. Funds Statements als Ergänzung des Jahresabschlusses vorgeschlagen. Vgl. dazu bes. Orth, Charlotte: Die Fund Theory of Accounting - ein neuer bilanztheoretischer Ansatz, in: ZfbF 1963, S. 433 - 447. U.a. auch Moyer, C.A.: Trends in Presentation of Financial Statements and Reports, in: Handbook of Modern Accounting Theory, edited by Morton Backer, Englewood Cliffs, N.Y. 1955, S. 447 f.
- 2) Vgl. Baetge, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs, S. 24.

gleich auch hier Manipulationsmöglichkeiten bestehen. Aktionäre - oder allgemeiner die Kapitaleigner - messen am Erfolg als Hauptdeterminante ¹⁾ die Ertragschancen ihres eingesetzten Kapitals in Form der Dividende. Für sie gelten die gleichen Einschränkungen wie für die Gläubiger, sofern sie nicht besondere Einsichtsmöglichkeiten in das Rechnungswesen haben.

Sicherlich reicht eine rückschauende Erfolgsrechnung nicht zur Beurteilung der Chancen und Risiken einer Unternehmung aus. Die Ursachen dafür liegen in den erörterten modellimmanenten Mängeln des Jahresabschlusses und den hinzukommenden Manipulationsmöglichkeiten.

Eine Beurteilung der wirtschaftlichen Lage, um die es ja allen insiders und outsiders mit abgewandelten Nuancen geht, heißt nichts anderes, als die Einschätzung der Sachlage, ob die Unternehmung in Zukunft die Zielgrößen realisieren kann. Da aber der retrospektive Jahresabschluß nicht über aufgestellte Ziele berichtet, kann er auch nicht als Erfolgsmaßstab in dem Sinne dienen, daß Erfolg als Differenz zwischen dem Aufwand und dem Ertrag einer Abrechnungsperiode verstanden wird, sondern allgemeiner als Deckungsgrad der Zielvorschriften und ihrer Erfüllung. Dazu aber wäre es notwendig, den retrospektiven Jahresabschluß an einem zu Anfang der Periode aufgestellten Planabschluß zu messen. ²⁾ Daß der Jahresabschluß auch in diesem Fall nur insoweit Aussagen über Zielrealisierungen machen könnte, wie es sein System

1) Anders Schneider, Dieter: Gewinnbesteuerung und Unternehmenserhaltung, in: ZfbF, 1971, S. 571.

2) Vgl. dazu Leffson, Ulrich: Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, in: NB, 1968, S. 2.

materiell und formell ausdrücken läßt, versteht sich von selbst. Damit wäre aber dennoch eine weitaus bessere Rechenschaft für die outsiders zu erzielen, als sie durch einen Vergleich rein retrospektiver Jahresabschlüsse heute möglich ist.

121 Der externe Jahresabschluß als Planungsgrundlage

Analog zu den Versuchen, den retrospektiven Jahresabschluß für insiders zum Planungsinstrument auszubauen, liegt die Frage nahe, in welchem Umfang sich der publizierte retrospektive Jahresabschluß für Planungszwecke der outsiders eignet. Diese Funktion knüpft unmittelbar an die vorstehend erörterten Fragen an.

Die outsiders müssen sich über die Konsequenzen klar werden, die sie aus der ihnen gelegten Rechenschaft ziehen wollen. Da der retrospektive Jahresabschluß für den outsider eine Basis für die Prognose der wirtschaftlichen Lage unter spezieller Berücksichtigung der eigenen Interessen ist, plant er entsprechend dem konkreten Gehalt der Prognose sein weiteres Verhalten, d.h. er paßt sich entweder selbst an oder sucht eine Änderung der Unternehmensziele bzw. der ihm wahrscheinlichen Zielrealisierung zu erreichen.

Ist der outsider Gläubiger oder Kapitaleigner, bedeutet Anpassung, daß er sein Kapital weiter in der Unternehmung beläßt oder in andere Investitionen überträgt. Ist der outsider der Fiskus, würde Anpassung auf dem Steuersektor beispielsweise ein Beibehalten der steuerrechtlichen Normen zur Folge haben, während er andererseits z.B. steuerliche Änderungen beschließen könnte, wenn er aus den Jahresabschlüssen sieht, daß die Unternehmensgewinne "zu gering" oder "zu hoch" im Hinblick auf seine spezielle Zielsetzung sind. Je nachdem, wie weit dem outsider neben dem Jahresabschluß noch andere Informationsquellen offen stehen, differiert die Bedeutung des Jahresabschlusses als Planungsbasis. Da ein Planungsinstrument für den outsider alle Einflußfaktoren berücksichtigen

muß, die seine Entscheidung beeinflussen, er aber beispielsweise neben Entscheidungen für Anlageformen, die ein publizierter Jahresabschluß beeinflussen kann, auch noch andere Investitionen tätigen kann, hängt das Informationsgewicht von Jahresabschlüssen von der Zahl und Art der gesamten Interessen des outsiders ab. Schon deshalb kann der rückschauende Jahresabschluß allenfalls eine teilweise Planungshilfe für den outsider sein.

Aufschlüsse über die Pläne der Unternehmung werden die outsider selten den Jahresabschlüssen entnehmen können. Dieser Mangel bleibt bestehen, auch wenn einige der Jahresabschlußzahlen Ausdruck der Unternehmensplanung sind.

Als Beispiel wollen wir die Bewertung einer maschinellen Anlage anführen, die die Unternehmung längere Zeit nutzt. Ihre Bewertung geht von den Anschaffungs- und Herstellungskosten aus. Ein Wertansatz, der unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen Abschreibungen, liegt, ist von den Unternehmungsplänen abhängig. Die geplanten Absatzmengen und Absatzpreise der auf der Maschine produzierten Produkte entscheiden letztlich über einen evtl. niedrigeren Ansatz dieser Anlage. Dennoch dürfte es dem outsider nur in seltenen Ausnahmefällen möglich sein, aus der Höhe eines Bilanzansatzes Rückschlüsse über Unternehmungspläne zu ziehen.

13 Zusammenfassung

Die unterschiedlichen internen und externen Zwecksetzungen des Jahresabschlusses und die ebenfalls divergierenden Realisierungsgrade dieser Informationszwecke sind gegenübergestellt worden. Untersucht man die Frage, welche dieser Zwecksetzungen der herkömmliche, retrospektive Jahresabschluß am besten erfüllt, muß

man sich trotz seiner Mängel eindeutig für die Überwachungsfunktion entscheiden. Nach außen hin hat der Jahresabschluß die Funktion der Rechenschaft. Daß diese externe Funktion durch die publizierten Jahresabschlüsse nicht in dem Maße erfüllt wird wie für den innerbetrieblichen Bereich, liegt jedoch nicht an den bindenden rechtlichen Vorschriften und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Während sie einen Beitrag zur Vereinheitlichung formeller und materieller Elemente durch gleichzeitige Mindestgliederungen und Bewertungsnormen, Objektivität und damit Informationsverbesserung für outsiders darstellen, liegt die negative Komponente der Vorschriften in der Ausnutzungsmöglichkeit der vorhandenen Spielräume für Bilanzpolitik und Bilanztaktik durch die veröffentlichenden Unternehmungen.

Ob diese Politik im Einzelfall - z.B. wegen überhöhter Dividendenforderungen der Anteilseigner - berechtigt ist oder nicht, berührt nicht die Tatsache, daß die Zweckerfüllung der externen Rechenschaft durch die Ausnutzung dieser Spielräume beeinträchtigt wird. Dies wiegt um so schwerer, als der externe Jahresabschluß häufig die einzige Informationsquelle für outsiders darstellt.

Insiders verfügen über eine Anzahl von Einzelinformationen aus dem gesamten betrieblichen Rechnungswesen, die als zwischenzeitliche und detaillierte Bereichsinformationen zum Jahresabschluß hinzukommen: z.B. Übersichten über Investitionen, Umsatzentwicklung, Zahlungs- und Liquiditätsrechnungen, Abschreibungs- und Rückstellungsaufschlüsselungen, Kostenrechnungen, kurzfristige Erfolgsrechnungen und Monatsbilanzen. Daraus geht hervor, daß die Hauptbedeutung des Jahresabschlusses in der Rechenschaftsfunktion für outsiders liegt. Gerade diese Funktion wird aber durch die Möglich-

keiten der Manipulation der Wertansätze in der Bilanz schlechter erfüllt als die interne Überwachungsfunktion, für die auch noch andere Informationssysteme zur Verfügung stehen.

2 Der Planabschluß als Informationsinstrument

20 Ergänzung des Jahresabschlusses durch den Planabschluß

Da der retrospektive Jahresabschluß weder für insiders noch outsiders ausreichende Informationen für die Planung liefert, liegt der Gedanke nahe, den Jahresabschluß durch ein gleichartiges, prospektiv ausgerichtetes Instrument ¹⁾, den Planabschluß, zu ergänzen.

Planbilanzen sollen die am Ende der Abrechnungsperiode zu erwartende wirtschaftliche Lage der Unternehmung, wie sie sich in Form der Bilanz spiegelt, darstellen. Meist handelt es sich hierbei

1) Andere, prospektive Rechnungsinstrumente, wie z.B. die Theorie des ökonomischen Gewinns und Kapitalflußrechnungen werden hier nicht betrachtet.

Vgl. dazu insb.: Hansen, Palle: The Accounting Concept of Profit. An Analysis and Evaluation in the Light of the Economic Theory of Income and Capital, Kopenhagen-Amsterdam 1962, bes. S. 9.

Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 1964, S. 642 - 651.

Albach, Horst: Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB, 1965, S. 21 - 31.

Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung. Köln und Opladen 1970, S. 213 - 225.

Koch, Helmut: Der Begriff des ökonomischen Gewinns - Zur Frage des Optimalitätskriteriums in der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: ZfB, 1968, S. 389 - 441.

Busse von Colbe, Walther: Der Zukunftserfolgswert, Wiesbaden 1957.

Leffson, Ulrich: Zur Bedeutung des ökonomischen Gewinns. Nachwort des Herausgebers, in: Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Düsseldorf 1970, S. 119 - 123.

Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Düsseldorf 1970

Vgl. auch Fußnote 1) auf Seite 22.

jedoch lediglich um eine formale Zusammenfassung des Finanz- und Investitionsplanes¹⁾, während sie das Ergebnis eines integrierten Planungsprozesses sein müßten. Der Zweck solcher externe-Bilanzen müßte wiederum unterschiedlich sein, extern oder intern orientiert. Sie sind aber bislang in der Regel nur zur internen Information bestimmt. Veröffentlichte Planbilanzen des skizzierten Inhalts existieren nach den Untersuchungen des Verfassers in der Bundesrepublik noch nicht. Im Schrifttum wurden bislang außerdem weitgehend nur die Probleme behandelt, die sich bei der Aufstellung solcher Planbilanzen ergeben.²⁾ Häufig wird

1) Vgl. Albach, Horst: Systeme der Planung in großen Unternehmensgruppen, in: Unternehmerische Planung und Entscheidung. Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Band 2, hg. v. Walther Busse von Colbe u. Peter Meyer-Dohm, Bielefeld 1969, S. 11 - 37.

2) Zwehl, Wolfgang von: Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses. Ein Beitrag zur Schaffung von Dispositionsgrundlagen für die Unternehmensleitung, Berlin 1968, S. 93 - 116.

Berger, Karl-Heinz: Bilanzplanung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rätisch, Stuttgart 1966, S. 125 - 147.

Hohlweg, Helmut: Langfristige Bilanz- und Liquiditätsplanung mit dem Computer. Aufstellung von Bilanzen und Übersichten über die Verwendung und Herkunft der Mittel, in: IBM Nachrichten 201, Juni 1970, S. 226 - 229. Hohlweg entwickelt dabei Planbilanzen aus den Finanzplänen, wobei er den zeitlichen Anfall der Zahlungsakte nach den Vorstellungen Schmalenbachs entsprechend berücksichtigt. Eine verursachungsentsprechende Zuordnung der Bilanzveränderungen, wie sie für eine spätere Abweichungsanalyse notwendig ist, unterbleibt jedoch. Entsprechend ist auch die Einsichtnahme in die Veränderungen der Bilanzpositionen auf die Finanzbetrachtung begrenzt. Vgl. dazu ebenfalls Hohlweg, Helmut: Langfristige Planung mit dem Computer. Auswertung der Übersichten über die Verwendung und Herkunft der Mittel und der Planbilanzen für die Zukunft, in: WPg, 1970, S. 637 - 645.

aber auch nur darauf verwiesen, daß die Aufstellung von Planbilanzen sinnvoll bzw. notwendig ist und welche Schritte dazu grundsätzlich erforderlich sind.¹⁾

Deiselbe: Mit Planungs-Jahresabschlüssen in die Zukunft, in: KRP 1971, Fachgruppe 3, S. 69 - 78.

Ferner Hartmann, Peter: Vorschaurechnungen als Entscheidungshilfen des Unternehmens, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung. Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Band 6, hg. von Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 38.

- 1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Planung und Plankostenrechnung. Band 1, Betriebliche Planung, Freiburg 1961, S. 608 - 610.

Matz, Adolph: Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn. Handbuch der Planungsrechnung. Schriftenreihe der AG PLAN, Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V., Band 7. Deutsche Bearbeitung unter Mitwirkung von A. Deyhle, Wiesbaden 1964, S. 74.

Weilemann, Paul; Nüsseler, Anton: Planungsrechnung in der Unternehmung. Stuttgart 1971, S. 127.

Meyer, Claus: Konsolidierte Zeitraum-Bilanzen. Ihre Verwendung zur finanziellen Führung von Konzernen. Stuttgart 1969, S. 122 f.

Cordes, Walter: Die Bedeutung des Konzernabschlusses für die Konzernführung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rätisch, Stuttgart 1966, S. 68.

Elmendorff, Wilhelm: Vom Jahresabschluß zur Planbilanz, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Düsseldorf 1969, S. 27 - 34.

Potthoff, Erich: Im neuen Jahrzehnt Instrumente der Unternehmensführung richtig nutzen, in: DB, 1970, S. 3.

Tann, Krafft. Frhr. von der: Unternehmensführung mit Controller, in: Bericht über die Fachtagung 71 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1971, S. 100.

Wilkinson, James R. and Doney, Loyd D.: Extending Audit and Reporting Boundaries, in: The Accounting Review, Vol. XL (1965), S. 753 - 756.

Reblin, Erhard: Das Rechnungswesen als Teil eines integrierten Informationssystems, in: Datascope, 1970, S. 30. Zerelick,

Wilhelm: Einführung einer Gesamtplanung bei einem Industrieunternehmen, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Düsseldorf 1969, S. 35 - 42.

Die Möglichkeiten, die sich aus einer systematischen Abweichungsanalyse durch Gegenüberstellung von Planbilanzen, die nicht nur das formale Ergebnis eines Finanzplanes darstellen, und Istbilanzen ergeben sowie die Probleme bei den Verfahren der Abweichungsanalyse werden in dem ohnehin knappen Schrifttum nur gestreift.¹⁾

Analysen der Abweichungen zwischen den ex ante und ex post Werten werden fast ausschließlich für interne Informationszwecke durchgeführt. Dabei könnte wegen der weitgehenden Identität zwischen den Werten der Kosten- bzw. Budgetrechnung und der Aufwandsrechnung sowie der Budget- und Ertragsrechnung versucht werden, durch Ergänzung der externen Gewinn- und Verlustrechnung um eine Vorschau-GuV ähnliche Abweichungen den outsiders zur Kenntnis zu bringen. Außerdem müßte untersucht werden, in welchem Maße eine entsprechende Abweichungsanalyse für die insiders über die Plankosten- und Budgetrechnung hinaus zusätzlichen Informationswert hat.

1) So schreibt von Zwehl lediglich: "Nachdem geklärt worden ist, welche Gründe für mögliche Abweichungen zwischen Planbilanz, die die optimalen Werte enthält, und der sich aus dem "Ist" ergebenden ex post-Bilanz sprechen, erhebt sich nun die Frage, welcher materiellen Art diese Abweichungen sein können." Im Hinblick auf die anstehende Frage wird aber dann lediglich am Beispiel der Forderungen darauf hingewiesen, daß zur Ursachenanalyse auf die Teilpläne respektive den Teilplan "Entwicklung der Forderungen" zurückgegriffen werden muß.

Vgl. Zwehl, Wolfgang von: Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, Berlin 1968, S. 120 f. Hohlweg schreibt: "Bei diesem Soll-Ist-Vergleich wird es sich bewähren, wenn der Aufbau der Planung mit dem Aufbau der Abrechnung übereinstimmt, so daß die Abweichungen ohne Schwierigkeit (im Original nicht gesperrt gedruckt) ermittelt werden können." Hohlweg, Helmut: Mit Planungs-Jahresabschlüssen in die Zukunft, in: KRP 2/1971, Fachgruppe 3, S. 72.

Dagegen beschäftigt man sich weitgehend mit der Planung von Aufwand und Ertrag, häufig allerdings im Zusammenhang mit Budgetierungs- und Kostenrechnungsfragen,¹⁾ deren Behandlung im Schrifttum ohnehin breiten Raum einnimmt.

Da aber letztlich Budgetierung und Kostenrechnung in der Gewinnplanung aufgehen, stellt die Bilanzplanung auch das zusammenfassende Instrumentarium dar. Denn sie umfaßt alle Teilprozesse der Planung, die für eine Gewinnplanung notwendig sind: Produktplanung, Kostenplanung, Investitionsplanung, Umsatzplanung, Steuerplanung, Bewertungsplanung (Abschreibungsplanung) und Liquiditätsplanung. Je differenzierter eine Unternehmung organisiert ist, desto weniger kann die Unternehmungsleitung auf eine alle Bereich umfassende Planung des Gewinnes verzichten. Dazu reicht aber eine Planung der Aufwendungen und Erträge nicht aus. Sie muß durch eine Bilanzplanung erweitert werden.

Was für die insiders gilt, hat unter der speziellen Blickrichtung der outsiders ebenso seine Berechtigung. Ihr spezielles Interesse liegt hauptsächlich auf der Berichterstattung über die ganze Unternehmung, da sich ihre Entscheidungen kaum auf Ergebnisse aus Teilbereichen stützen können. Sie dürften häufig gar nicht in der Lage sein, sich aus den Ergebnissen der betrieblichen Teilbereiche, wie sie den insiders vorgelegt werden, ein umfassendes Bild der Unternehmung als Ganzes zu machen.

Der unmittelbar mit der Bilanzplanung verbundene Aspekt ist schließlich der, anhand der Differenzen zwischen den aufgestellten Plänen

1) Vgl. z.B. Bredt, Otto: Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, Düsseldorf 1956, S. 171. und Rammer, W.: Integrierte Betriebswirtschaftliche Rechnung (IBR), in: NB, 1970 (Dez.), S. 1 - 8.

und der Wirklichkeit die Ursachen für das Über- oder Unterschreiten der Pläne zu ermitteln, die Differenzen zu werten und entsprechende Maßnahmen für die Zukunft zu ergreifen, um die Planung und/oder ihre Realisierung zu verbessern. Wenn es gelingt, einen Planabschluß auf der Basis der Integration der einzelnen Teilpläne zu erstellen, liegt es geradezu nahe, durch eine systematische Abweichungsanalyse zwischen Planbilanz und Istbilanz deren Erkenntniswert für die Überwachungsfunktion des Managements auszunutzen.¹⁾

Da die genannten Möglichkeiten von der Art der Planbilanz und der Plan-Gewinn- und Verlustrechnung abhängen, müssen wir vor einer Verfahrensanalyse den Standort der Planbilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb des betrieblichen Informationswesens bestimmen und die Voraussetzungen für einen möglichst hohen zusätzlichen Informationswert für insiders und outsiders erörtern. Nach der Darstellung des Abweichungsverfahrens muß dann der Wert des Planabschlusses für insiders an seinem zusätzlichen Informationswert als Überwachungsinstrument gemessen werden.

Die externe Berechtigung ist gegeben, wenn der Informationsstand der Informationsberechtigten durch ihn erhöht wird. Das können wir nicht eo ipso unterstellen, weil die Gefahr besteht, daß zwar zusätzliche Informationen gegeben werden, diese aber zusätzlich interpretationsbedürftig und daher u.U. "misleading"²⁾, also irreführend sind.

1) Vgl. auch Vance, Lawrence L.: Accounting Principles and Control. New York 1961, S. 18.

2) Das amerikanische Schrifttum zum Jahresabschluß nennt als wichtigen Grundsatz für die Aufstellung von Abschlüssen, daß sie nicht "misleading" sein dürfen.

Aus diesem Grunde werden ebenfalls vor einem Eingehen auf das Verfahren der Abweichungsanalyse die grundsätzlichen Anforderungen an externe Planabschlüsse herausgestellt. ¹⁾

21 Einordnung von internen Planabschlüssen in das betriebliche Informationswesen

210 Der formelle Charakter des Planabschlusses

Da der Begriff "Planung" Bestandteil des Begriffs Planabschluß ist, soll er hier ausführlicher bestimmt werden. Von dieser Definition wird daher auch weitgehend der Gehalt des Begriffs "Planabschluß" bestimmt.

Da der Plan als formalisiertes Rechenwerk das Ergebnis von menschlichen Willensbildungen, der Planung, ist, muß er inhaltlich das ausdrücken, was und wie etwas Gegenstand der Willensbildung ist. Planabschluß wird also nach dem Begriffsinhalt der Planung definiert.

"Ziel der Planung ist es, unter Berücksichtigung der zwischen den einzelnen Planungsaufgaben existierenden Interdependenzen die bestmöglichen Lösungen der Einzelaufgaben im Rahmen der günstigsten Gesamtlösung anzustreben. Die koordinierte Betrachtung der Einzelaufgaben ist eines der wesentlichsten Merkmale der Planung. Die betriebliche Planung kann somit als Entwurf einer Ordnung der sich künftig vollziehenden Betriebsprozesse nach wirtschaftlichen Kriterien unter Berücksichtigung der zwischen den einzelnen Pro-

1) Vgl. unten die Seiten

zessen oder Aufgaben existierenden Zusammenhänge definiert werden." ¹⁾

Während die Unternehmungsplanung die gesamten Planungsaktivitäten in einer Unternehmung erfaßt, ist die Abschlußplanung ein Teilbereich der betrieblichen Gesamtplanung.

Im oben definierten Sinne der betrieblichen Gesamtplanung kann jedoch Abschlußplanung nur verstanden werden als Planungshandlung mit Hilfe des Jahresabschlusses als Planungsinstrument. Zum Instrument wird dieser, wenn der Planabschluß als erstes Ergebnis der Unternehmungsplanung zu einer Änderung der einzelnen Teilpläne führt, sofern der Planabschluß nicht den Vorstellungen der Unternehmungsleitung von der zukünftigen wirtschaftlichen Lage

1) Adam, Dietrich: Produktionsplanung bei Sortenfertigung, Wiesbaden 1969, S. 17.

Ähnlich verwendet auch Koch den Begriff der Planung.

Vgl. Koch, Helmut: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, Wiesbaden 1961, S. 13. Der Begriff der Planung ist in der Literatur ziemlich eingehend diskutiert worden.

Vgl. dazu bes. Weber, Helmut: Die Spannweite des betriebswirtschaftlichen Planungsbegriffes, in: ZfhF, 1964, S. 716 - 724, sowie die dort zitierte Literatur.

Zum Planungsbegriff in den Sozialwissenschaften vgl. bes. Schelsky, Helmut: Über die Abstraktheiten des Planungsbegriffs in den Sozialwissenschaften, in: Zur Theorie der allgemeinen und der regionalen Planung. Beiträge zur Raumplanung, hg. v. Zentralinstitut für Raumplanung an der Universität Münster, Band I, Bielefeld 1969, S. 9 - 24. Die z.T. eigenwillige Definition der Planung in der amerikanischen Literatur, auf die hier deshalb nicht weiter eingegangen werden soll, kommt z.B. in der Definition Chamberlains zum Ausdruck: "Planning is the calculated use of assets to achieve objectives, within a systems context". Chamberlain, Neil W.: Environment: The Firm in Time and Place. New York 1968, S. 148.

der Unternehmung, soweit sie aus dem Jahresabschluß hervorgeht, entspricht.¹⁾

Von der Abschlußplanung ist die Bilanz- und GuV-Planung zu unterscheiden. Während die Abschlußplanung den Gesamtprozeß der ex ante Abstimmung der betrieblichen Teilbereiche unter finanzwirtschaftlichem und erfolgswirtschaftlichem Aspekt zum Inhalt hat, beziehen sich Bilanz- und GuV-Planung jeweils auf die Teilaspekte. Folglich ist die Planbilanz das finanz- und vermögenswirtschaftliche Abbild der geplanten betrieblichen Teilprozesse am Ende einer Abrechnungsperiode. Die Plan-GuV ist das Ergebnis aller erfolgswirksamen Teilprozesse der Unternehmung, wie es sich bis zum Ende der Abrechnungsperiode auf Grund der Planung ergibt.

Weil die erfolgsorientierte Planung weitgehend durch die Kosten und deren Verrechnung bestimmt wird, ist ihr wesentlicher Faktor in der Regel ein prospektives Kostenrechnungssystem oder detailliertes Kostenbudget, dem dann Erlösbudgets gegenübergestellt werden. Wenngleich auf Grund der unterschiedlichen Zwecksetzung keinesfalls auf die typischen Aussagen der GuV verzichtet werden kann, wird doch deutlich, daß - besonders in verarbeitenden Unternehmungen - die Bedeutung einer Plan-GuV, mißt man sie an ihrem Informationsneuwert, wegen der wahrscheinlichen Existenz ähnlicher Informationsrechnungen relativ geringer ist als die einer Planbilanz.

Im Vergleich zu den übrigen Rechenwerken des betrieblichen Rechnungswesens kommt nämlich der Planbilanz deshalb eine vergleichsweise größere Bedeutung zu, weil sie als einziges Instrument das

1) Leffson, Nachwort zu Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Düsseldorf 1970, S. 119 - 123.

zukünftige Gesamtbild der Vermögens- und Finanzstruktur der Unternehmung wiedergibt.

211 Der Materielle Charakter des Planabschlusses

211.0 Der Planabschluß als Planungsinstrument

Der materielle Charakter des Planabschlusses wird durch seine Verwendbarkeit als Planungsinstrument und als wichtiger Bestandteil im Rahmen der Überwachungsfunktion geprägt.

Grundsätzlich darf man davon ausgehen, daß zu Beginn einer Geschäftsperiode, die sich nicht unbedingt mit einer Abrechnungsperiode zu decken braucht, durch die Unternehmungsleitung eine bestimmte Geschäftspolitik und bestimmte Zielgrößen festgelegt werden. Im Hinblick auf die Zielgrößen, z.B. Umsatz, Gewinn, Geschäftsvolumen, Bilanzsumme, Mengengrößen werden die Einzelpläne aufgestellt. Solche Einzelpläne sind beispielsweise Investitionspläne, Produktions-, Kosten-, Einkaufs-, Personal-, Absatz-, Ausbildungen-, Kooperations-, Finanzpläne und andere. Man könnte nun "... aus der Anfangsbilanz und den Bestandsveränderungen an Vermögen und Kapital, die ja aus den Teilplänen eindeutig bestimmbar sind, eine Planbilanz aufstellen. Die erforderlichen Zahlenansätze wären aus den Mengen- und Wertgerüsten der Teilpläne buchhaltungstechnisch ableitbar".¹⁾ Gleiches gilt für die Gewinn- und Verlustrechnung.

Man kann nun aber davon ausgehen, daß die Unternehmungsleitung keinen Planabschluß aufstellen wird, ohne ihn bei der Feststellung der Teilpläne zu berücksichtigen. Das äußert sich darin, daß sie

1) Berger, Karl-Heinz: Bilanzplanung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rättsch, Stuttgart 1966, S. 126.

den angestrebten Gesamterfolg der Unternehmung, der in der Plan-GuV erscheint, als Zielgröße in die Teilpläne einbezieht. Andererseits wird sie z.B. bei der Finanzierung der Einzelobjekte die Auswirkungen auf die Finanzstruktur der gesamten Unternehmung beachten.¹⁾ Wenn sich nun das Ergebnis der geplanten Geschäftsaktivitäten nicht mit den Vorstellungen der Unternehmensleitung über den in der Folgeperiode vorzulegenden Jahresabschluß deckt, wird durch den Planabschluß ein Prozeß der Rückkopplung ausgelöst, der zu einer Revision der Einzelaktivitäten führt. Da im einzelnen eine Vielzahl von Fakten zum sogenannten "feedback"²⁾ führen kann, muß im Einzelfall untersucht werden, welche Ursache vorliegt.

Ein Rückkopplungseffekt kann notwendig werden, weil aus der Planbilanz oder -GuV hervorgeht, daß die Zielvorstellungen der Unternehmensleitung nicht realisiert werden dürften. Weist beispielsweise der Plan-Jahresabschluß eine andere Höhe des Betriebsgewinnes aus als sich als Gesamtbetriebsgewinn ergeben sollte, wird man u.U. eine Revision der Produktions- und Kostenpläne veranlassen. Erweist sich z.B. der Bestand der Forderungen oder Verbindlichkeiten als zu hoch, wird man entsprechende Konsequenzen für den Finanzplan ziehen.³⁾

Gleiches wird möglicherweise bei einer unerwünschten Verschiebung

-
- 1) Diese Ausrichtung der Bilanz tritt wohl bei allen Branchen auf. Vgl. z.B. Brick, Heinrich: Maßnahmen der Bilanzstrukturpolitik bei Kreditinstituten, in: WPg, 1969, S. 440 - 447.
 - 2) Zum Begriff u. Inhalt der feedback control vgl. Matz, Adolph: Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn. Handbuch der Planungsrechnung, Wiesbaden 1964, S. 163 f.
 - 3) Zu den Vorstellungen der Unternehmungen über die Bilanzstruktur vgl. NAA Research Report NO. 42: Longe-Range Profit Planning, New York 1964
Zu den verschiedenen Betrachtungsweisen vgl. bes. Mülhaupt, Ludwig: Der Bindungsgedanke in der Finanzierungslehre unter bes. Berücksichtigung der holländischen Finanzierungsliteratur, Wiesbaden 1966, S. 16 - 19.

der zu erwartenden Bestände an Vorräten und fertigen Erzeugnissen der Fall sein, weil die Struktur der Planbilanz nicht den gestellten Anforderungen entspricht. Die Bilanz - analog die Gewinn- und Verlustrechnung - wird also im Hinblick auf eine geschäftspolitische Zielsetzung selbst zum Planungsgegenstand. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung können dabei unter "internem" und "externem" Aspekt zum Planungsobjekt werden. Eine interne Blickrichtung liegt beispielsweise vor, wenn es der Unternehmensleitung unter dem Aspekt des finanziellen Risikos nicht vertretbar erscheint, daß die kurzfristigen Verbindlichkeiten einen bestimmten Prozentsatz des gesamten Fremdkapitals übersteigen oder daß der Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital zu hoch sei.

Daneben kann es auch aus bilanztaktischen und bilanzpolitischen Überlegungen zu einem Rückkopplungseffekt kommen. So werden steuerliche Folgen möglicherweise zu einer bestimmten Abschreibungspolitik bei Sach- und Finanzanlagen und der gesamten Gewinnpolitik führen. Bei publizierenden Gesellschaften kommt dem Gewinnausweis und der Struktur des Jahresabschlusses wegen ihrer möglichen Auswirkungen auf die sogenannte "öffentliche Meinung" - insbesondere auf die der externen Anteilseigner - eine gewisse Bedeutung zu.

In diesem Zusammenhang plant man dann möglicherweise zunächst eine Ausnutzung der Bewertungs- und Gliederungsspielräume. Reichen die entsprechenden Manipulationen nicht aus, sind in der Regel materielle Auswirkungen auf die oben erwähnten Teilpläne die Folge.

Wenngleich sich im Einzelfall externe und interne Gesichtspunkte überschneiden können, weil die Vorstellungen der Unternehmens-

leitung mit denen der outsiders identisch sind - z.B. gleiche Risikobeurteilung der Finanzstruktur durch das Management und die Bank -, muß grundsätzlich zwischen den beiden genannten Aspekten unterschieden werden.

Zusätzlich zur Rückkopplungsfunktion des Planabschlusses bei dessen Aufstellung kann diese Funktion auch während der Planperiode wirksam werden. Da sich die Unternehmungsleitung nicht mit einem einmaligen Vergleich des geplanten und des tatsächlichen Ergebnisses der Unternehmungsaktivitäten am Ende der Planperiode zufrieden geben kann, muß sie laufend den betrieblichen Kombinationsprozeß überwachen. Im Laufe der Planperiode kann sich herausstellen, daß infolge interner oder externer, beeinflufßbarer oder nicht beeinflufßbarer ¹⁾ Ursachen die im Planabschluß vorgegebenen Zielgrößen oder der Planabschluß selbst als Zielgröße revidiert werden muß. Folglich kann auch während der Planperiode ein - sich eventuell wiederholender - Rückkopplungsprozeß vom Planabschluß ausgehen.

211.1 Der Planabschluß als Überwachungsinstrument

In Ergänzung zur Planung ist die wesentliche Aufgabe des Managements einer Unternehmung die Überwachung der geplanten Aktivitäten. Diese Überwachungsfunktion kann sich auf verschiedene Teilgebiete erstrecken und mit unterschiedlichen Instrumenten wahrgenommen werden. Der Ansatzpunkt für die Überwachung ist der Vergleich des Geplanten mit der Realität, eines "Soll" mit einem "Ist". ²⁾

1) Vgl. Heiser, Hermann C.: Budgetierung. Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin 1964, S. 377.

2) Vgl. Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg, 1969, S. 391.

Ohne konkretes "Soll" kann der Informationsempfänger im Zusammenhang mit der Entwicklung in der Vergangenheit und einem aktuellen "Istzustand" nur gewisse Anhaltspunkte darüber erhalten, ob dieser "Istzustand" erwünscht oder nicht erwünscht ist.

In diesem Sinne liefert auch der retrospektive Jahresabschluß gewisse Informationen als Überwachungsinstrument. Im Rahmen der durch seine Modellstruktur begrenzten Möglichkeiten erlaubt er Aussagen darüber, ob im Vergleich zu vorausgegangenen Perioden das Ergebnis der Aktivitäten besser oder schlechter war. Daneben wird die Möglichkeit eines aussagefähigen Betriebsvergleichs¹⁾ verbessert, wenn man dessen besondere Problematik beachtet; damit wird eine Aussage über die relative Güte des Periodenergebnisses möglich. Daß aber bei im Vergleich zur Vorperiode oder zu anderen Unternehmungen geänderter Zielsetzung oder Veränderung anderer Zielgrößen bzw. anderer Bedingungen, unter denen diese Ziele realisiert werden müssen, eine solche Gegenüberstellung nur noch begrenzte oder überhaupt keine Aussagekraft besitzt, schmälert die Bedeutung des retrospektiven Jahresabschlusses in hohem Maße; das um so mehr, als eine wesentliche Aufgabe der Unternehmungsleitung in der ständigen Anpassung an Datenänderungen besteht.

Diese Einschränkung kann dadurch beseitigt werden, daß die jeweiligen - möglicherweise zur Vorperiode geänderten - Zielgrößen und Bedingungen explizit in einer Planbilanz und Plan-GuV berücksichtigt werden. Die Aufstellung eines solchen Planabschlusses bereitet technisch keine besonderen Schwierigkeiten, da er lediglich eine

1) Vgl. besonders Schnettler, Albert: Betriebsvergleich. Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche, Dritte, völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1961.

ex ante Jahresabschlußrechnung darstellt. Die Probleme liegen vielmehr in den Voraussetzungen für die Aufstellung eines Planabschlusses: einem integrierten Gesamtplanungssystem. Da sich alle wirtschaftlichen Transaktionen im Jahresabschluß niederschlagen, würde der Planabschluß, der nicht auf der Erfassung aller Teilpläne beruht, nur ein unvollständiges "Soll" darstellen. Infolgedessen müßten bei einem Vergleich zwischen dem tatsächlichen Jahresabschluß und dem Planabschluß beim ersteren die Aktivitäten isoliert werden, die auch im Planabschluß ex ante nicht erfaßt waren. Sonst würden zwei Modelle mit ungleichen Prämissen verglichen und das Ergebnis entsprechend ungenau sein.

Aus dem Gesagten ergibt sich, daß der Planabschluß allein kein Überwachungsinstrument ist, sondern nur in Verbindung mit dem Istabschluß, indem er den Maßstab darstellt, an dem der ex post Abschluß gemessen werden soll. Vervollständigt wird das System durch die Einbeziehung der Abweichungsanalyse zwischen Soll und Ist, dem ex ante und dem ex post Abschluß.

22 Einordnung von externen Planabschlüssen in die Informationsmittel der outsiders

220 Der Planabschluß als Planungsgrundlage für outsiders

Bislang haben wir uns ausschließlich mit internen Planabschlüssen befaßt. Ebenso könnte aber auch an eine Veröffentlichung von Planabschlüssen alternativ oder additiv zum herkömmlichen Jahresabschluß gedacht werden.¹⁾ Die Funktion eines solchen publizierten Planab-

1) Die Vorstellungen darüber, welche Form und welchen Inhalt publizierte Prognoserechnungen haben sollten, sind recht unterschiedlich. Birnberg und Dopuch erwägen, die publizierten Abschlüsse um allgemeine unternehmerische Ziele und Erwartungen zu erweitern, die auch gesamtwirtschaftliche und branchentypische Ent-

schlusses könnte insofern über die des ex post Abschlusses hinausgehen, als er speziell auch als Planungsgrundlage für outsiders fungieren könnte. Während nämlich der herkömmliche ex post Abschluß nur unter der Annahme, die Zukunft werde sich ähnlich wie die Vergangenheit entwickeln, Bedeutung für Entscheidungen des Informationsempfängers hat, kommt in einem publizierten Planabschluß je nach seinem Inhalt die geplante und prognostizierte wirtschaftliche Lage auch für outsiders zum Ausdruck.

Die Bedeutung des Planabschlusses als Planungsinstrument für outsiders bemißt sich dabei nach dem Inhalt des Planabschlusses und seiner Verlässlichkeit.

wicklungen mit einschließen soll.

Vgl. Birnberg, Jacob G. and Dopuch, Nicholas: A. Conceptual Approach of the Framework of Disclosure, in: The Journal of Accountancy, Febr. 1963, S. 56 - 63.

Eine Veröffentlichung einer prospektiven GuV schlägt Schattke vor. Schattke, Rudy: Expected Income - A Reporting Challenge, in: The Accounting Review, 1962, S. 672 und 673.

Hinsichtlich der Abweichungen äußern sich Backer und Morton.

Vgl. Backer, Morton: Accounting Theory and Multiple Reporting Objectives, in: Modern Accounting Theory, S. 453. Moxter schlägt im Hinblick auf die Einsichtnahme in die Zahlungsströme die Publizierung eines "finanzplanorientierten Tableaus" vor.

Vgl. Moxter, Adolf: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF, 1966, S. 51 f.

Busse erwägt die Veröffentlichung von prospektiven Kapitalflußrechnungen. Vgl. Busse von Colbe, Walther: Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen, in: ZfB, 1966. 1. Ergänzungsheft, S. 109 - 112.

Leffson stellt Überlegungen zu einem vollständigen Kapitaldispositionsnachweis an. Vgl. Leffson, Ulrich: Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, in: NB, 1968, S. 1 - 17.

Generell läßt sich sagen, daß die Bedeutung von Planbilanz und Plan-GuV davon abhängt, inwieweit sie Daten für den Planungskalkül des Informationsempfängers liefern. Je mehr Informationen der Planabschluß liefert, die in den Planungskalkül eingehen, desto bedeutsamer ist - ceteris paribus - der Planabschluß. Wegen der inhomogenen Gruppe der outsiders und ihrer unterschiedlichen Interessenlage an Informationen für ihre individuelle Planung variiert folglich auch die Bedeutung des Planabschlusses.

Da der Inhalt des Planabschlusses sich in seinen Positionen mit dem des herkömmlichen, retrospektiven Jahresabschluß deckt - die veränderte Zeitbasis bedingt keine inhaltliche Änderung -, liegt vom Inhalt nur über das Zeitmoment hinaus keine neue Informationsquelle vor. Neben dem Inhalt bemißt sich die Brauchbarkeit des Planabschlusses nach der Verlässlichkeit der publizierten Daten. Die Verlässlichkeit konkretisiert sich dabei im Ungewißheitsgrad einzelner Abschlußpositionen, in der Objektivität, d.h. der intersubjektiven Nachprüfbarkeit der Abschlußwerte, und in der Manipulierbarkeit, d.h. der möglichen unterschiedlichen Wiedergabe eines wirtschaftlichen Sachverhalts. Die Verlässlichkeit der Modellvariation "Planabschluß" konkretisiert sich im Vergleich zum retrospektiven Jahresabschluß in einem größeren Ungewißheitsgrad, in einer geringeren Objektivität und - wenn man so will - dadurch auch in einer verstärkten Manipulierbarkeit im Vergleich zum herkömmlichen Jahresabschluß, d.h. die Verlässlichkeit ist tendenziell geringer.

Der größere Grad der Ungewißheit ist dadurch bedingt, daß alle Abschlußwerte Prognosewerte sind, während im herkömmlichen Jahresabschluß nur einzelne Positionen, z.B. Rückstellungen, Ab-

schreibungen, Forderungen, prospektive Elemente enthielten.

Die sonst begrenzte Ungewißheit gilt im Planabschluß für alle Posten mit unterschiedlichem Grad, besonders weil auch alle Aufwendungen und Erträge prognostiziert sind. Verstärkt wird die Ungewißheit durch eine Ausdehnung des Zeitraumes, der in der Prognose mit erfaßt werden muß, um eine zusätzliche Periode.

Die Prognosewerte erschweren zudem eine intersubjektive Nachprüfbarkeit. Bei den Prognosewerten muß sich diese auf die externen und internen Daten, auf denen die Prognose basiert, erstrecken. Die Bestimmung und Gewichtung der relevanten Daten ist weitgehend eine Frage subjektiven Ermessens. Für einen Außenstehenden, der keine Kenntnis der internen Bedingungen hat, die den Werten des Planabschlusses zugrunde liegen, ist eine Nachprüfung nicht möglich. Obwohl er Zugang zu einer Reihe von externen Daten hat, die für die Unternehmung maßgebend sind, ist er über das Ausmaß der Bedeutung dieser Daten für die einzelne Unternehmung in der Regel nicht informiert. Folglich entfällt die Möglichkeit der Nachprüfbarkeit durch den outsider weitgehend.

Ferner ist zu erwarten, daß wegen der Publizitätswirkung die Unternehmungsleitung in der Regel bei der Festlegung des Planabschlusses besonders vorsichtig in den Erwartungen im Sinne einer Überbewertung sein wird, da sie bei zu großen Abweichungen eine Beeinträchtigung ihres Image fürchten muß. Daraus könnte insgesamt eine Tendenz zu pessimistischen Planabschlüssen entstehen, die nichts anderes als eine tendenzielle Manipulation der Abschlußwerte darstellt. Allerdings könnte eine solche Praxis, dauernd angewandt, auf mangelnde Planungsfähigkeit der Unternehmung schließen lassen und sich des-

halb ebenfalls verbieten.¹⁾

Die genannten Gründe zeigen, daß die Verlässlichkeit auf solche veröffentlichten Planabschlüsse u.U. gering und ihre Verwendbarkeit als Planungsunterlage für outsiders nur bedingt möglich ist. Es mag an dieser Stelle zunächst dahingestellt bleiben, in welchem Maße die Verlässlichkeit durch die Prüfung seitens eines unabhängigen, sachverständigen Dritten erhöht werden könnte.²⁾

221 Der Planabschluß als Rechenschaftsinstrument für outsiders

Da der Planabschluß den herkömmlichen Jahresabschluß nicht ersetzen, sondern ergänzen soll, stehen dem informationsberechtigten outsider am Ende einer Abrechnungsperiode der retrospektive Jahresabschluß der Periode $t_0 - t_1$ und der Planabschluß für dieselbe Periode, aufgestellt in t_0 , als Informationsträger zur Verfügung. Die so vermittelten Informationen sollen der Rechenschaft gegenüber den outsiders dienen.

Der herkömmliche Jahresabschluß ermöglicht hauptsächlich eine Rechenschaft über Vergangenes. Wird mit der Veröffentlichung des Abschlusses der abgelaufenen Periode gleichzeitig ein Ausblick in derselben Berichtsform verbunden, so wird dadurch die Urteilsbildung des outsiders vervollkommenet. Die Unternehmensleitung legt in gewissem Sinne Rechenschaft über ihre Pläne.

1) Vgl. auch Busse von Colbe, Walther: Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung. Festschrift für Karl Käfer, Stuttgart 1968, S. 116.

2) Vgl. dazu auch Moxter, Adolf: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S. 208. Wilkinson, James R. and Doney, Loyd D.: Extending Audit and Reporting Boundaries, in: The Accounting Review, 1965, S. 753 f.

In der Regel ist von der auf das abgeschlossene Geschäftsjahr folgenden Rechnungsperiode bereits ein großer Zeitraum vergangen, ehe sich der Informationsempfänger überhaupt ein Urteil über die Leistungen der betrachteten Unternehmung in der Berichtsperiode bilden kann, da die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung Zeit für ihre technische Abwicklung benötigen. Durch eine Veröffentlichung des Ergebnisses der Unternehmungsplanung bereits während der angelaufenen Abrechnungsperiode wird ein Teil der Unsicherheit über diesen Zeitraum ausgeräumt.

Ein retrospektiver Jahresabschluß erlaubt nur eine beschränkte Beurteilung der Güte der Unternehmungsleitung. Aus einem zwischenbetrieblichen Vergleich derselben Abrechnungsperiode kann wegen der jeweils unterschiedlichen betriebsindividuellen Voraussetzungen nur bedingt auf die Leistung des Managements geschlossen werden.

Ein einbetrieblicher Zeitvergleich sagt ebenfalls nur bedingt etwas über die Leistungsfähigkeit des Managements. Sicherlich ist ein positiver Trend in Erfolg, Umsatz oder Rentabilität, vielleicht noch verglichen mit Branchen- oder gesamtwirtschaftlichem Trend ein "gutes Zeichen", eine spezifischere Kategorisierung aber ist kaum möglich. Unter der Voraussetzung, daß Planabschlüsse ein Indiz bilden für den Grad des Vorgabeinhalts, wird durch einen Vergleich von Planabschluß und Istabschluß zumindest der Grad der Zielrealisierung erfaßt. Damit ist dem outsider ein quantitativer Maßstab an die Hand gegeben, um beurteilen zu können, wie gut oder schlecht die Unternehmensleitung die selbst gesetzten Ziele erreicht hat. Das entscheidende Problem ist dabei aber die Vorgabe der Plangrößen. Auch hier erweist sich die Gefahr, daß Planabschlüsse Prognosewerte auf pessimistischer Basis enthalten und damit ihre Maßstabsfunktion des

Erreichbaren verlieren, als hemmendes Element. Verbessert könnte ein solches Vorgabe-Realisationssystem vielleicht durch die Einschaltung eines Dritten, beispielsweise eines unabhängigen Gutachters werden. Hier stellt sich jedoch wiederum die Frage, welche Prüfungskriterien für ein solches "Gutachten" zugrund gelegt werden müßten.¹⁾ Die Problematik liegt in den weitgehend subjektiven Maßstäben des Gutachters, in dessen Abhängigkeit von den Auskünften der insiders und in der vermutlich mangelnden Bereitschaft der Unternehmensleitung, sich einem solchen Verfahren zu unterziehen.

Neben diesem quantitativen Maßstab, der durch den Planabschluß gesetzt ist, kann der outsider versuchen, die Abweichungen auf ihre Ursachen hin zu analysieren. Zumindest der sachkundige outsider könnte sich ein klares Bild über die Risiko- und Erfolgsstruktur machen, die das Unternehmen kennzeichnet.

Von den Vorteilen, die ein Planabschluß mit sich bringt, kommt der Abweichungsanalyse entscheidende Bedeutung zu. Da hingegen die Möglichkeiten einer solchen Analyse seitens der insiders wegen des unmittelbaren Einblicks in Abschlußunterlagen weit gewichtiger sind als für die outsiders, sollen die Anforderungen an das Verfahren und das Verfahren selbst generell und vor allem im Hinblick auf die Anforderungen der insiders dargestellt werden. In welchem Umfang und in welcher Art Modifizierungen für outsiders notwendig werden, wird im Anschluß an die Verfahren für insiders dargestellt werden.

1) Vgl. besonders Grünefeld, Klaus-Peter: Das betriebswirtschaftliche Gutachten, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 7, Düsseldorf 1972, S. 78 - 92.

3 Die Abweichungsanalyse als Informationsinstrument
30 Prozeßschritte der Abweichungsanalyse

Man wird grundsätzlich davon ausgehen müssen, daß ex post und ex ante Abschluß nicht übereinstimmen. Da die Überwachungsfunktion nicht mit der Feststellung von Abweichungen erschöpft ist, muß sich an die Feststellung von Abweichungen die Analyse von Ursache und Bedeutung anschließen. Sie bildet die Grundlage für den weiteren Rückkopplungseffekt¹⁾ an das Management, das anschließend die Ergebnisse der Abweichungsanalyse bei der Planung und Organisation für die bzw. in der Folgeperiode berücksichtigt. Das Ziel der Abweichungsanalyse muß also darin bestehen, der Unternehmensleitung Informationsdaten zu vermitteln, die sie über Art, Ausmaß und Ursachen der Differenzen zwischen den aus dem Jahresabschluß ersichtlichen Zielgrößen und deren Realisierung aufklärt und die sie für die Planung und Organisation im weiteren Unternehmensablauf benötigt.

Folglich muß sich die Abweichungsanalyse auf drei Prozeßschritte konkretisieren:

1. Sie muß zeigen, bei welchem Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz Abweichungen zwischen Soll und Ist bestehen.

1) Zur Effizienz solcher Effekte vgl. bes. Schiemenz, Bernd: Die Leistungsfähigkeit einfacher betrieblicher Entscheidungsprozesse mit Rückkopplung, in: ZfB, 1971, S. 107 - 122.

2. Sie muß das Ausmaß der Abweichungen feststellen und seine Bedeutung ermitteln, um eine Gewichtung der Abweichungen zu erreichen.
3. Sie muß die Gründe für die Abweichungen und ihr Ausmaß ermitteln, da ohne Kausalanalyse Feststellungen über Art und Ausmaß von Abweichungen nahezu wertlos sind.

31 Determinanten der Aussagefähigkeit von Abweichungsanalysen

310 Charakter der Plangrößen

Der erste Prozeßschritt der Abweichungsanalyse ist die Feststellung, wo und in welchem Ausmaß eine Abweichung aufgetreten ist. In der Regel bemißt sich die Bedeutung einer Abweichung nach ihrem Entstehungs- und Erscheinungsort sowie nach ihrer Höhe. Darüber hinaus aber ist der Charakter der Planwerte, von denen eine Abweichung festgestellt wird, für ihre Bedeutung maßgebend.

Die Aufstellung der Einzelpläne und die Zusammenfassung dieser Pläne zur Planbilanz vollzieht sich unter unsicheren Erwartungen. Die Daten, die der Planung zugrunde liegen, können nicht mit Sicherheit vorhergesagt werden, es lassen sich allenfalls Wahrscheinlichkeitsverteilungen angeben. Für die Aufstellung der Planbilanz ist es allerdings notwendig, aus dem vorhandenen Intervall einen punktuellen Wert herauszugreifen und zu bilanzieren.

Die Auswahl des punktuellen Wertes liegt im Ermessen des Bilanzerstellers; so könnte z.B. der wahrscheinlichste Wert oder ein pessimistischer Wert herausgegriffen und in die Planbilanz eingestellt werden.

Diese Auswahl und der damit verbundene Charakter der Plan-
daten sind für die Abweichungsanalyse von Bedeutung: Eine
negative Abweichung vom wahrscheinlichsten Wert wird anders
zu beurteilen sein als eine negative Abweichung von einem
pessimistischen Wert.

Sind auf der anderen Seite die Werte eines internen Planab-
schlusses als Vorgabegrößen konstruiert, die z.B. das unter best-
möglichen Bedingungen Erreichbare widerspiegeln, so wird
eine negative Abweichung wiederum anders zu beurteilen sein.

Daher müßten theoretisch die Eintrittswahrscheinlichkeiten der
Planwerte bei der Abweichungsanalyse bekannt sein, damit die
Abweichungen richtig interpretiert werden können. Dieser An-
spruch läßt sich aber kaum erfüllen; einmal werden die Eintritts-
wahrscheinlichkeiten nicht immer bekannt sein, zum anderen
werden die Einzelpläne und die Planbilanz häufig nicht unter
einem einheitlichen Auswahlkriterium des punktuellen Wertes
gebildet.

Dennoch sollte man versuchen, die Tendenz der Wertauswahl zu
bestimmen, um die Beurteilung der Abweichungen zu verbessern.

311 Flexibilität der Plangrößen

311.0 Starre Vorgaben

Neben dem Charakter der Vorgabegrößen ist die Aussagekraft der
Abweichungsanalyse vom Grad der Flexibilität der Vorgabegrößen
abhängig.

Um zu einem konkreten Planabschluß zu gelangen, müssen die Detaildaten der einzelnen Teilbereiche festgelegt werden. Produktionsprogramm, Produktionsverfahren, Beschäftigungsniveau, Finanzierungspolitik, Preisniveau u.a. sind ebenso Bestimmungsgründe für die Höhe der Anlagen-, Forderungen- und Vorrätebestand wie für die der Verbindlichkeiten und den Periodenerfolg.

Auch wenn betriebspolitische Maßnahmen, die sich gegenüber der vergangenen Abrechnungsperiode geändert haben, und dadurch bedingte Veränderungen in Vermögens-, Kapital- und Kostenwerten zu Beginn der Planperiode bei der Aufstellung und Vorgabe der Planwerte für die Planbilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden, so ist doch die exakte Realisation der prognostizierten und postulierten Werte ein Ausnahmefall. Wegen der Ungewißheit der Zukunft für eine Vielzahl von Daten sind Abweichungen extern bestimmter Größen innerhalb des Planabschlusses und Abweichungen nach Reaktion durch den dispositiven Faktor und die exekutiv tätigen Personen wahrscheinlich.

Die Analyse der Abweichungen muß aber nach Möglichkeit Klarheit darüber verschaffen, welche Abweichungen vermeidbar und welche nicht vermeidbar, d.h. notwendig sind oder waren.

Als notwendig wird eine Abweichung angesehen, wenn sie funktional mit einem Plandatum verbunden ist. Indem dieses Plandatum im Planungszeitpunkt t_0 festgelegt wird, ist auch die entsprechende abhängige Variable determiniert. Eine Veränderung des Plandatums innerhalb des Planzeitraums bedeutet eine notwendige Veränderung der abhängigen Variablen, also eine notwendige Abweichung des Abschlußpostens.

Gehen wir beispielsweise davon aus, daß die Geschäftsleitung den Beschäftigungsgrad einer Unternehmung festsetzt, so können die Finanzmittel und Teile des Anlage- und Umlaufvermögens, wie sie in der Bilanz erscheinen, sowie ein Teil der Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung von der Beschäftigung abhängen. Ändert sich die Beschäftigung so stark, daß das Ende der Nutzungsdauer von Anlagen in eine andere als die ursprünglich geplante Abrechnungsperiode fällt, so variiert auf Grund der geänderten Abschreibung auch der Restbuchwert im tatsächlichen Jahresabschluß. Durch entsprechend unveränderten Einkauf weicht wahrscheinlich der Bestand an Rohr-, Hilfs- und Betriebsstoffen von den Planwerten ab. Forderungen und Finanzmittel können ebenso, auch bei unverändertem Lagerbestand, variieren. Entsprechendes gilt für Erlöse und Kosten. In den Fällen, in denen eine funktionale Abhängigkeit zwischen der Beschäftigung und den abhängigen Variablen besteht- was im Einzelfall verschieden ist -, enthält die Abweichung zwei Informationsbestandteile, die aber zum Zwecke der Leistungs- und Verantwortungskontrolle getrennt werden müssen:

1. In der Abweichung ist ein Betrag enthalten, der darauf zurückzuführen ist, daß die Pläne ihre Gültigkeit verloren haben. Ursache und Verantwortung sind im einzelnen zu analysieren.
2. Weiterhin umfaßt die Abweichung die Beträge, die Ausdruck der Leistung (Wirtschaftlichkeit) des betrieblichen Teilbereichs sind, der den/die betreffenden Abschlußposten repräsentiert.

Würden die Werte des tatsächlichen Jahresabschlusses im Zeitpunkt t_1 mit denen des Planabschlusses, der im Zeitpunkt t_0 erstellt wurde, verglichen, könnten die beiden Arten der Ab-

weichung nicht isoliert werden. Ein Planabschluß, dessen Werte für den in t_0 geplanten und nicht realisierten Beschäftigungsgrad als Maßstab für die Abweichungen in t_1 verwendet würden, wäre also ein starrer und damit mißverständlicher Maßstab für die Analyse der Abweichungen¹⁾, die einzelnen Werte wären starre Vorgabewerte.

311.1 Flexible Plangrößen

Um die Aufspaltung der Abweichung in die oben genannten Bestandteile vornehmen zu können, müssen die Planwerte von vornherein flexibel sein. Flexibel sind sie, wenn sie sich alternativen Größen der unabhängigen Variablen entsprechend zuordnen lassen, also mit den Werten, mit denen sie funktional verbunden sind, in einem bestimmten Ausmaß variieren.

Im einzelnen sind drei Schritte für einen Soll-Ist-Vergleich notwendig:

1. Das Problem der Planbezugsgröße ist zu lösen. Planbezugsgröße ist die für den Erklärungsfall gewählte unabhängige Variable. Es muß festgestellt werden, wie sich die einzelnen Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bei einer bestimmten Abweichung der Planbezugsgröße verändern. Aus der Plankostenrechnung ist diese flexible Angleichung mit Hilfe von Variatorberechnungen bekannt²⁾. Ein Variator gibt an, um welchen Prozentsatz sich eine Kostenart bei Variation der

1) die Gedankenführung ist aus dem System der starren Plankostenrechnung bekannt.

2) Vgl. u.a. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung. Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. Dritte, erweiterte Auflage, Köln und Op-laden 1967, S. 381 - 387, sowie die dort angegebene Literatur.

Bezugsgröße um beispielweise 10 % verändert¹⁾. Dabei besteht eine Polarität der Bestrebungen, einerseits aus Wirtschaftlichkeits- und Praktikabilitätsgründen der Rechnung möglichst viele Positionen in Abhängigkeit von einer einzigen Bezugsgröße zu analysieren, demgegenüber aber eine möglichst genaue Trennung der jeweiligen Abweichungsursachen zu erreichen. Letztere bedingt eine Zuordnung der Positionen zu möglichst allen Bezugsgrößen, was im Ergebnis eine volle flexible Planabschlußrechnung bedeutet. Die praktische Realisierung wird immer zwischen beiden Extremen einer starren und voll flexiblen Rechnung liegen²⁾.

2. Die Errichtung einer teilflexiblen Planungsrechnung bedingt die Differenzierung in fixe und variable Abschlußpositionen. Da die Bilanz- sowie die Aufwands- und Ertragsposten Zusammenfassungen einer Vielzahl einzelner Vorfälle unterschiedlichen Reagibilitätsgrades darstellen, sind die einzelnen Posten selbst in fixe und variable Bestandteile zu zerlegen.
3. Durch empirische statistische Untersuchungen oder auf analytischem Wege müssen sodann Form und Ausmaß der Abhängigkeiten der variablen Elemente festgestellt werden. Dieser Prozeß ist im Vergleich zur analogen Aufgabe in der Plankostenrechnung bedeutend umfangreicher und schwieriger. Während nämlich in der Plankostenrechnung verschiedene Wirkungen auf eine Begriffskategorie, die Kosten, betrachtet werden, gilt es im System des Planabschlusses neben der Analyse der Strömungsgrößen in der Gewinn- und Verlustrechnung die Bestandsgrößen der Bilanz zu untersuchen.

Die Aussagefähigkeit der Abweichungsanalyse wird in weitem Ausmaß dadurch bestimmt, ob es gelingt, entsprechende flexible Vorgaben für den Jahresabschluß zu finden und die Abhängigkeiten zwischen ihnen und den einzelnen Abschlußwerten zu erkennen. Die Hauptprobleme

1) Vgl. u.a. Agthe, Klaus: Die Abweichungen in der Plankostenrechnung. Ihre Ermittlung, Analyse und Verrechnung. Freiburg 1958, S. 18.

2) Vgl. daselbst, S. 14.

liegen dabei nicht in der Analyse der Abweichungen von der Plan-GuV, sondern von der Planbilanz.

312 Berücksichtigung der Abweichungs-Interdependenz

312.0 Darstellung des Interdependenzproblems

Die Konzeption einer flexiblen Planungsrechnung basiert auf dem Prinzip, Gesamtabweichungen zum Zwecke der Ursachen- und Wirkungsanalyse in Teilabweichungen aufzuspalten, von denen jede den Einfluß eines konkreten Bestimmungsfaktors (Bezugsgröße) erkennen läßt. Bei dieser Aufgabe tritt das Problem der Aufteilung der Gesamtabweichung auf verschiedene Bestimmungsfaktoren auf, das Problem der Abweichungs-Interdependenz ¹⁾.

Drei Situationen sind hier zu unterscheiden:

1. Eine Trennung verschiedener Einflußfaktoren ist nicht möglich.

Zur Verdeutlichung diene das Beispiel der Mengenabweichung aus der Plankostenrechnung. Diese Abweichung umfaßt eine Vielzahl weiterer Abweichungen, die durch Veränderungen im Intensitätsgrad, Produktionsverfahren, Produktionssortiment, in der Auftrags- oder Losgröße, der Arbeitszeit, Zusammensetzung der Arbeiterschaft, Beschäftigung u.a. bedingt sind. Kann eine entstehende Abweichung nicht verschiedenen Ursachen getrennt zugerechnet werden, sondern nur mehreren Determinanten gemeinsam, so wäre ein Trennungsversuch nicht sinnvoll.

2. Eine Trennung verschiedener Einflußfaktoren ist zwar grundsätzlich möglich, aber in einem Teilbereich indifferent ²⁾.

1) Vgl. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1967, S. 152.

2) Vgl. daselbst.

Auch diese Situation soll an einem Beispiel erläutert werden. Planwert und Istwert ergeben sich aus dem Produkt von Menge und Preis. Die Gesamtabweichung von einem Planwert besteht aus den Abweichungselementen Preisabweichung und Mengenabweichung. Dann gilt für die Abweichung des Istwertes vom Planwert:

$$(1) \quad W^{(i)} - W^{(p)} = r^{(i)} q^{(i)} - r^{(p)} q^{(p)}$$

Es bedeuten

W = numerischer Wert

(i) = Index für den jeweiligen Ist-Wert

(p) = Index für den jeweiligen Plan-Wert

r = Mengenelement

q = Preiselement

Da der Istwert aus dem Planwert und der Abweichung besteht, können wir unter Verwendung von (1) für die Abweichung vom Planwert schreiben:

$$(2) \quad W^{(i)} - W^{(p)} = (r^{(p)} + \triangle r) (q^{(p)} + \triangle q) - r^{(p)} q^{(p)}$$

Darin bedeuten

$\triangle r$ = absolute Abweichung des Mengenelements
(Mengenabweichung)

$\triangle q$ = absolute Abweichung des Preiselements
(Preisabweichung)

Nach Auflösung von Gleichung (2) erhalten wir

$$(3) \quad W^{(i)} - W^{(p)} = \underset{a)}{\triangle r} \cdot \underset{b)}{q^{(p)}} + \underset{c)}{\triangle q} \cdot r^{(p)} + \triangle r \triangle q$$

Die Gesamtabweichung $W^{(i)} - W^{(p)}$ besteht also aus

a) einer Abweichung des Mengenelements ($\triangle r$). Tritt beispielsweise eine Abweichung vom geplanten Umsatz (Menge x Preis) auf, so

würde Δr die Differenz zwischen der geplanten und tatsächlichen Umsatzmenge angeben. Die Mengendifferenz wird mit dem Planpreis ($q(p)$) multipliziert und ergibt so den Wert der Mengenabweichung.

- b) einer Abweichung des Preiselements (Δq). Die gesamte Preisabweichung erhält man durch Multiplikation der Preisdifferenz (Δq) mit den geplanten Umsatzmengen ($r(p)$).
- c) dem Produkt der Differenzen zwischen Plan-Menge und Ist-Menge sowie Plan-Preis und Ist-Preis.

Die erste Teilabweichung wäre ohne eine Veränderung der Planmenge Δr nicht entstanden, also auch diesem Faktor zuzurechnen. Die zweite Teilabweichung ist eindeutig auf eine Veränderung des Planpreises zurückzuführen.

Die dritte Abweichungskomponente "... wäre sowohl für Δr als auch für $\Delta q = 0$ nicht entstanden. Man kann diese Abweichung nicht eindeutig zurechnen" ¹⁾. Wie die nachfolgende Abbildung zeigt, kann man die Abweichung 2. Grades ($\Delta r \Delta q$)

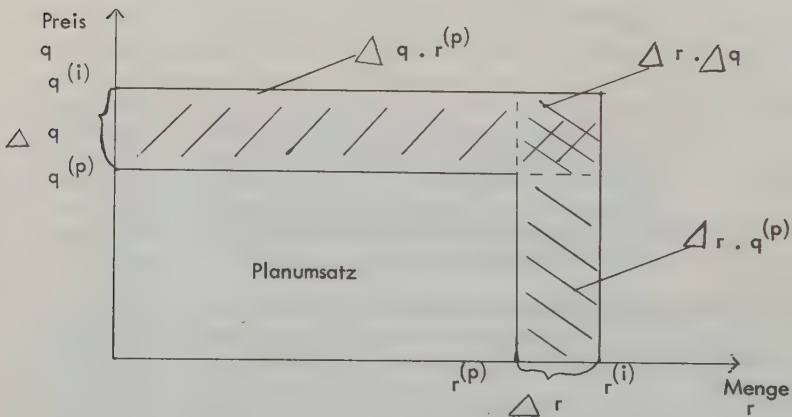


Abbildung 1

1) Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1967, S. 152.

beiden Elementen zurechnen oder eine beliebige Aufteilung vornehmen.¹⁾

Das Problem der Abweichungsinterdependenz tritt bei der Abweichungsanalyse auf, wenn die Abschlußwerte das Ergebnis einer multiplikativen Abhängigkeit sind. Sobald es z.B. gilt, Mengenabweichungen von Preisabweichungen zu trennen, muß eine Lösung dieses Problems gefunden werden. Das aber gilt für alle Positionen des Jahresabschlusses und zum Teil für die vorgelagerten Rechnungen.

3. Die dritte Situation ist dadurch gekennzeichnet, daß die Abschlußwerte nicht Ergebnis multiplikativer, sondern additiver Abhängigkeit von ihren Determinanten sind. So wird der mengenmäßige Bestand an Vorräten beispielsweise durch Produktion und den Mengenumsatz bestimmt. Für die Abweichung des Ist-Bestandes vom Plan-Bestand gilt also - analog zur Gleichung (1) -

$$(4) \quad M^{(i)} - M^{(p)} = (B^{(i)} - U^{(i)}) - (B^{(p)} - U^{(p)})$$

Es bedeuten

- M = Mengenbestand der Vorräte z.B. an fertigen Erzeugnissen
- i = Index für den jeweiligen Ist-Wert
- p = Index für den jeweiligen Plan-Wert
- B = Beschäftigung (= Produktion der Planperiode)
- U = Mengenumsatz der Planperiode

Da der Istwert jeweils aus dem Planwert und der Abweichung besteht, erhalten wir für die Abweichung vom Planwert unter Verwendung von Gleichung (4)

$$(5) \quad M^{(i)} - M^{(p)} = (B^{(p)} + \triangle B) - (U^{(p)} + \triangle U) - (B^{(p)} - U^{(p)})$$

1) Zu dieser Abbildung vgl. auch Kilger, Wolfgang: daselbst, S. 153. Gillespie, Cecil: Standard and Direct Costing, 3rd Edition, Englewood Cliffs, (N.J.), 1962, S. 22. Horngren, Charles T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 3rd Edition, Englewood Cliffs (N.J.) 1963, S. 136.

Darin bedeuten

$\triangle B$ = absolute Abweichung der Beschäftigung

$\triangle U$ = absolute Abweichung des Umsatzes

Nach Auflösung von Gleichung (4) erhalten wir

$$(6) \quad M^{(i)} - M^{(p)} = \triangle B - \triangle U$$

Folglich besteht die Gesamtabweichung nur aus der Differenz der absoluten Beschäftigungs- und Umsatzabweichung. Die Gesamtabweichung ist also eindeutig auf ihre beiden Komponenten aufzuteilen.

312.1 Lösung des Interdependenzproblems

Trotz des Problems der Abweichungsinterdependenz müssen für eine Leistungskontrolle und eine verursachungsgerechte Zurechnung die Gesamtabweichungen auch dort in Teilabweichungen aufgelöst werden, wo eine entsprechende Differenzierung zunächst auf Schwierigkeiten stößt. Dazu bieten sich zwei Verfahren an: die Verfahren der alternativen und der kumulativen Abweichungsanalyse¹⁾.

Bei der Anwendung des Verfahrens der alternativen Abweichungsanalyse entspricht die Summe der Teilabweichungen - z.B. Preis- und Mengenabweichung - nicht der Höhe der Gesamtabweichung; dieses Verfahren eignet sich also weniger für die Abweichungsanalyse als das Verfahren der kumulativen Abweichungsanalyse.

1) Vgl. dazu bes. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung Köln und Opladen 1967, S. 155 - 159.

Weber, Karl: Zur Abweichungsermittlung bei der Standardkostenrechnung, in: Industrielle Organisation, 1961, S. 435 f.

Camman, Eric A.: Basic Standard Costs, New York 1932, S. 59 f.

Danielsson, A.: On Measurement and Analysis of Standard Costs, Stockholm 1963, S. 22.

Um eine Doppelzählung der Abweichung 2. Grades zu vermeiden, muß die Reihenfolge der im einzelnen zu ermittelnden Abweichungen festgelegt werden. Der erste Prozeßschritt besteht darin, daß man von den Istwerten die Werte subtrahiert, die entstanden wären, wenn nur ein Bestimmungsfaktor seinen Planwert erreicht hätte. Am Beispiel der Umsatzabweichung wird das Vorgehen deutlich.

Da sich der Umsatz (U) aus Menge $\times$ Preis der verkauften Stücke ergibt, unterteilen wir die Umsatzgesamtabweichung in Mengen- und Preisabweichung. Bei einer Ein-Produkt-Unternehmung können wir für die Preisabweichung also schreiben:

$$(7) \quad U_q^{(i)} - U_q^{(p)} = (r^{(i)} \cdot q^{(i)} - r^{(i)} \cdot q^{(p)})$$

wobei q den Preis, r die Menge, Index i den Istwert, Index p den Planwert, $U_q^{(i)} - U_q^{(p)}$ also die Umsatzabweichung, die durch Preisdifferenz entsteht, angibt.

In Gleichung (7) stellen $r^{(i)} \cdot q^{(p)}$ die Werte dar, die von den Istwerten subtrahiert werden, wobei nicht die Planmenge, sondern die Ist-Menge angesetzt wird, die Veränderung zwischen Plan- und Ist-Menge wird also nicht berücksichtigt. Die so entstehende Abweichung basiert also auf der Abweichung zwischen Plan- und Ist-Preis. Wir nennen sie deshalb Preisabweichung.

Im zweiten Prozeßschritt schaltet man im Gegensatz zur alternativen Abweichungsanalyse zur Ermittlung der zweiten Abweichung - der Mengenabweichung - die planmäßige Wirkung der ersten Einflußgröße nicht wieder aus. Die Ermittlung der Mengenabweichung wird also nur noch auf der Basis der Planpreise, nicht der Istpreise, vollzogen.

Für die Mengenabweichung erhalten wir also:

$$(8) \quad U_r^{(i)} - U_r^{(p)} = (r^{(i)} \cdot q^{(p)} - r^{(p)} \cdot q^{(p)})$$

Die folgende Abbildung veranschaulicht, daß mit diesem Verfahren eine Doppelzählung vermieden wird.

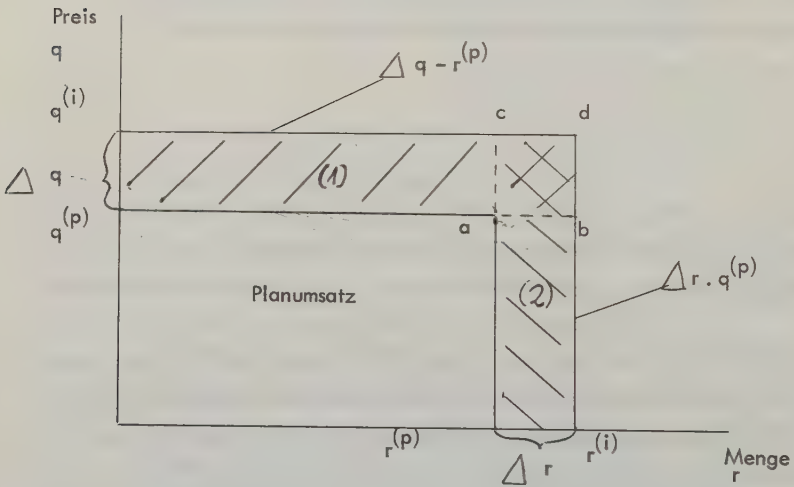


Abbildung 2

Laut Gleichung (7) stellt die Fläche (1) die Preisabweichung dar. Sie enthält auf Grund der Reihenfolge der Berücksichtigung der planmäßigen Determinanten die gesamte Fläche der entscheidungs-

bedingten Zurechnung, die wegen der Abweichungsinterdependenz keiner Determinante eindeutig zugerechnet werden kann.

Fläche (2) repräsentiert also die Mengenabweichung. Die Abbildung zeigt, daß eine Doppelzählung der Flächen a, b, c, d vermieden wird, aber andererseits die Zurechnung der Fläche zur Preisabweichung nur darauf beruht, daß zunächst die Differenz auf Grund des Planwertes und nicht der Planmenge berechnet wurde. Andernfalls wäre nämlich die Mengenabweichung zuerst ermittelt worden als Differenz zwischen

$$r^{(i)} \cdot q^{(i)} - r^{(p)} \cdot q^{(i)},$$

so daß die Flächen a, b, c, d in der Mengenabweichung enthalten gewesen wäre.

Für das weitere Vorgehen innerhalb der Analyse soll bei multiplikativer Determiniertheit der Abschlußwerte zunächst die Preisabweichung und danach die Mengenabweichung ermittelt werden ¹⁾.

1) Vgl. auch Käfer, Karl: Standardkostenrechnung, 2. Auflage, Stuttgart (Zürich) 1964, S. 141. Laut Vogel besteht diese Konvention, sofern nur Preis- und Mengenabweichung anfallen, grundsätzlich.
Vgl. Vogel, F.: Betriebliche Strukturbilanzen und Strukturanalysen. Würzburg 1969, S. 100.

313 Die speziellen Informationskriterien

Die bisher erörterten Determinanten der Abweichungsanalyse erfüllen jedoch ihre Informationsaufgabe erst in Verbindung mit den speziellen Informationskriterien, die von in- und outsiders an die Abweichungsanalysen gestellt werden. Dabei sind die Anforderungen der in- und outsiders generell identisch, wenngleich die Strenge des Postulats nach Erfüllung einzelner Kriterien verschieden stark sein kann. Sobald über Abweichungen von einem Plan berichtet wird, kommt der Konzentration auf das Wesentliche entscheidende Bedeutung zu ¹⁾.

Welche Abweichungen als wesentlich angesehen werden, richtet sich nach der Zielsetzung des Informationsempfängers und dem jeweiligen Ermessen des Berichterstatters. Beschränkung auf das Wesentliche bedeutet dabei die Aussonderung nur der quantitativ und qualitativ bedeutsamen Abweichungen. Hier können sich die Anforderungen der insiders und outsiders bereits unterscheiden. Möglicherweise erscheint der Unternehmensleitung eine Abweichung deshalb nicht als besonders wichtig, weil sie im Rahmen anderer Informationsrechnungen, z.B. einer genauen Kostenrechnung, bereits die gewünschte Genauigkeit der Information erhält, während die outsiders, die nur auf den Jahresabschluß als Informationsinstrument angewiesen sind, gerade diese Abweichung für wesentlich halten.

1) Vgl. dazu besonders Leffson, Ulrich: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1970, S. 58 - 61, und die dort zitierte amerikanische Literatur.

Grundsätzlich sollten Abweichungsberichte, in denen das Element der Wesentlichkeit ¹⁾ konkret zum Tragen kommt, unwesentliche Abweichungen zugunsten eines klaren Überblicks verschweigen, statt insiders oder outsiders mit "Zahlenfriedhöfen" zu erschlagen.

Eine klare Beurteilung des Ausmaßes der Zielrealisierung verlangt eigentlich einen Ausweis der Abweichungen nach dem Bruttoprinzip. Weitgehend ist aber das notwendige Maß an Informationen im Detail entscheidend dafür, in welchem Umfang ein Nettoausweis, resultierend aus vorherigen Saldierungen, angebracht ist oder nicht. Da es für konkrete Maßnahmen im Wege der Rückkoppelung durch die Unternehmensleitung eher auf Detailinformationen ankommt, dürfte es bei den Abweichungsanalysen für insiders mehr auf die Realisierung des Bruttoprinzips ankommen als bei Analysen für outsiders. Als Richtschnur für die Anwendung des Brutto- oder Nettoprinzips sollte stets der Grundsatz der Wesentlichkeit beachtet werden.

Als weiteres Kriterium sollte die Gruppierung nach Sach- und Verantwortungsbereichen erfüllt werden. Als erster Anhaltspunkt für die Gruppierung könnte die Gliederung der Bilanz und GuV dienen. Da aber die Unternehmensorganisation durchaus andere Gruppierungen fordern kann und eine Vielzahl der Jahresabschlußpositionen aus den verschiedensten Tätigkeiten innerhalb einer Unternehmung resultieren, ist in der Regel eine weitergehende Aufteilung bzw. Zusammenfassung der Abweichungen notwendig. Hierbei dürfte für

1) Im amerikanischen Schrifttum wird das Element der Wesentlichkeit als "Materiality" bezeichnet. Vgl. dazu Dilley, David R.: An American Viewpoint on Accounting Concepts, in: The Canadian Chartered Accountant, Juni 1960, S. 543.

insiders eine verantwortungsorientierte Abweichungsanalyse aussagefähiger sein als für outsiders, denen es mehr um sachorientierte Gruppierungen der Abweichungen, wie z.B. Abweichungen bei Produktions- oder Verkaufsaufwand im Einkaufs- oder Investitionsbereich, gehen wird; denn sie können in der Regel nicht wie die insiders personelle Konsequenzen in den unteren Unternehmensbereichen ziehen.

Ihnen genügt in der Regel eine Zusammenfassung z.B. nach den häufig funktional gegliederten Verantwortungsbereichen der obersten Führungsspitze.

Der Jahresabschluß stellt eine Zusammenfassung aller finanz- und erfolgswirksamen Vorgänge dar. Für die Zwecke der Abweichungsanalyse sollten diese beiden Vorgänge aber jeweils getrennt werden. Für die Unternehmensleitung ist die Kenntnis beider Entwicklungen Voraussetzung für die Leistung der Unternehmung schlechthin: Liquidität ist Voraussetzung für die Existenz einer Unternehmung überhaupt, Liquidität ohne Rentabilität ist auf die Dauer nicht denkbar. Folglich ist auch die Kenntnis finanz- und erfolgswirksamer Abweichungen für die outsiders eine elementare Information über Lage und Zukunft der Unternehmung. Für den Analytiker ergibt sich daraus die Konsequenz, beide Bereiche zu trennen und in entsprechender Form aufzubereiten.

- 32 Struktur der Abweichungen
- 320 Abweichungskategorien
- 320.0 Der Begriff Abweichungskategorie

Die Gesamtabweichung jedes Abschlußpostens wird nach den einzelnen Ursachen zu differenzieren sein. Da es jedoch eine Vielzahl von möglichen Abweichungsursachen gibt, die zudem nach unterschiedlichen Aspekten gegliedert werden können, sollten die nach den Ursachen benannten Abweichungen in ein übergeordnetes System gestellt werden, das dem Management eine Orientierungshilfe bedeutet und dem Analytiker die Reihenfolge der Analyse systematisch vorgibt.

Für die einzelnen Klassen, in welche die Abweichungen einzuordnen sind, verwendet man im nicht philosophischen Sprachgebrauch den Begriff "Kategorie" ¹⁾.

Im folgenden wollen wir die folgenden Abweichungskategorien unterscheiden:

- Terminologische Abweichungen
- Definitiorische Abweichungen
- Bewertungsabweichungen
- Preisabweichungen
- Mengenabweichungen

320.1 Terminologische Abweichungen

Beziehen wir uns auf die formelle Gestalt des Jahresabschlusses, so müssen Veränderungen in der Benennung, der Terminologie der einzelnen Abschlußposten herausgestellt werden. Relevant sind hier nur

1) Hofmeister, Johannes (Hg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Auflage, Hamburg 1955, S. 345.

Veränderungen innerhalb einer Unternehmung, nicht hingegen unterschiedliche Bezeichnungen mit dem selben Inhalt bei verschiedenen Unternehmungen, soweit nicht Betriebsvergleiche angestrebt werden.

Diese Abweichung erfaßt die Änderung der Bezeichnung eines Abschlußpostens, ohne daß die Gliederungsstruktur der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beeinflusst wird ¹⁾. Würden beispielsweise "Anlagen im Bau" umbenannt in "unfertige Anlagen", läge eine terminologische Abweichung vor.

Inwieweit eine solche Abweichung möglich ist, hängt für externe Bilanzen vom Spielraum ab, den die gesetzlichen Bestimmungen lassen ²⁾. Für interne Bilanzen besteht zwar generell Freizügigkeit in der Benennung, zum Zwecke der Vergleichbarkeit sollte jedoch auch hier die verbale Konsistenz gewahrt bleiben.

Terminologische Abweichungen sind:

Umbenennung gleicher Abschlußposten

Aufnahme bisher nicht geführter Positionen

Ersatzlose Streichung von Positionen.

1) Besonders im amerikanischen Wirtschaftsraum ist eine Vielzahl von Bezeichnungen für den gleichen Abschlußposten gebräuchlich. Vgl. dazu besonders AICPA: Accounting Trends and Techniques, Eighteenth Edition, New York 1964, Section 1 und 3.

2) Nach § 151 AktG (1966) sind z.B. Änderungen, soweit sie zunehmender Klarheit dienen, möglich. Das gilt insbesondere, wenn es sich um weitere Aufgliederung bestimmter Posten, um Kurzbezeichnungen oder auch Streichungen von Benennungen bei fehlender Voraussetzung handelt.
Vgl. Adler, Hans; Düring, Walter; Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar, Band 1, Rechnungslegung, vierte Auflage, Stuttgart 1968, Tz 7 - 21 zu § 151.

320.2 Definitorische Abweichungen

Die definitorische Abweichung unterscheidet sich von der terminologischen durch gleichzeitige Änderung der Gliederungsstruktur: an die Stelle einer bestimmten Bezeichnung x tritt die neue Terminologie y , wobei aber y vorher ein Teil von z war. Als praktisches Beispiel greifen wir auf den Bilanzposten Verbindlichkeiten zurück.

Wir nehmen an, daß die Verbindlichkeiten in einer Bilanz nach ihrer Gesamtlaufzeit gruppiert waren, so daß wir folgendes Gliederungsschema erhalten:

- (1) kurzfristige Verbindlichkeiten: bis unter $1/2$ Jahr
- mittelfristige Verbindlichkeiten: $1/2$ bis unter 4 Jahren
- langfristige Verbindlichkeiten: 4 Jahre und mehr

Ein neues Gliederungsschema soll eingeführt werden, wobei der Terminus kurz-, mittel- und langfristig zwar beibehalten wird, die Definition sich aber wie folgt ändert:

- (2) kurzfristige Verbindlichkeiten: bis unter 1 Jahr
- mittelfristige Verbindlichkeiten: 1 bis unter 4 Jahren
- langfristige Verbindlichkeiten: 4 Jahre und mehr.

Die Ausweisstruktur der Verbindlichkeiten hat sich insofern geändert, als der von z (= Fälligkeit $1/2$ bis unter 4 Jahren in Situation (1)) nach y (= Fälligkeit bis unter 1 Jahr in Situation (2)) übertragene Teil der Verbindlichkeiten, deren Fälligkeit zwischen $1/2$ und 1 Jahr lag, nun statt als mittelfristig unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten ausgewiesen wird.

Definitiorische Abweichungen liegen also immer dann vor, wenn sich das Abgrenzungskriterium für einen Abschlußposten ändert. Da terminologische und definitiorische Abweichungen für den Analytiker lediglich formelle Abweichungskategorien darstellen, sind sie durch organisationstechnische Hilfsmittel leicht von den folgenden Kategorien abzugrenzen.

320.3 Bewertungsabweichungen

Der Jahresabschluß ist eine Darstellung des Unternehmungsge-
schehens in Modellform¹⁾. Die Rechengrößen dieses Modells sind
Geldgrößen einer bestimmten Währung. Diese Geldgrößen, die
einzelnen Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, sind
das Ergebnis von Bewertungshandlungen, sofern ihnen ein Mengen-
gerüst zugrunde liegt. Bewertung heißt in diesem Fall: Zurechnen
von Geldeinheiten auf Mengeneinheiten. Da der Jahresabschluß
ein Kommunikationsmittel ist, muß der Adressat wissen, nach wel-
chen Verwendungsregeln, Konventionen und Rechenregeln²⁾ die
Werte zugemessen werden.

1) Siehe u.a. Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns
zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung. Düsseldorf 1970,
S. 22 f.

Wenke, Klaus: Mathematische Modelle in der Betriebswirtschaft, in:
ZfB, 1956, S. 50.

2) Zu diesen Begriffen vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Be-
wertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen
1962, S. 213. Engels verwendet für den Begriff Konvention das
Wort Fiktion; da aber bestimmte Konventionen, z.B. die Bewertung
nach dem Anschaffungspreisprinzip, nicht unbedingt eine Fiktion
sein muß, weil sie tatsächlich den betriebswirtschaftlich ange-
strebten Wert ausdrücken kann, haben wir den Begriff Fiktion durch
Konvention ersetzt, um die es sich u.M. handelt.

Eine Verwendungsregel gibt an, welche Entscheidung über die Verwendung des bewerteten Wirtschaftsgutes gefallen ist: z.B. Weiterverwendung oder Verkauf.

Konventionen bestimmen konkrete Verhaltensweisen in bestimmten Situationen, z.B. die Einhaltung des Anschaffungspreis- und Realisationsprinzips oder der Niederstwertvorschrift. Rechenregeln legen die Techniken fest, auf Grund deren die Abschlußwerte bei Realisation einer bestimmten Verhaltensweise ermittelt werden. Solche Rechenregeln sind beispielsweise Abschreibungs- und Buchungsverfahren.

Wird der Wertansatz der Jahresabschlußposten im Istabschluß auf Grund anderer Verwendungsregeln, Konventionen oder Rechenregeln ermittelt als im Planabschluß, so müssen sich zwangsläufig Bewertungsabweichungen ergeben.

320.4 Preisabweichungen

Als weitere Abweichungskategorie ist die Preisabweichung abzugrenzen. Preisabweichungen liegen in zwei Merkmalsausprägungen vor:

Preisabweichungen mit Zahlungscharakter

Preisabweichungen ohne Zahlungscharakter.

Preisabweichungen mit Zahlungscharakter entstehen, wenn eine Unternehmung als Bezieher oder Anbieter von Leistungen am Markt auftritt: Differenzen zwischen den Planpreisen und Istpreisen bezogener Produktionsfaktoren und Dienstleistungen sowie abgesetzter Produkte und

Dienste. Sie schlagen sich immer in den Finanzkonten nieder und treten gleichzeitig als Abweichungen im Finanzplan der Unternehmungen auf.

Preisabweichungen dieser Art stehen solche ohne Zahlungscharakter gegenüber. Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung muß z.B. ein geschenktes Wirtschaftsgut mit seinem Marktpreis aktiviert werden. Ein pagatorischer Vorgang liegt im Falle einer Schenkung nicht vor. Unterscheidet sich nun der geschätzte Marktpreis einer solchen Schenkung im Zeitpunkt der Planung von dem tatsächlichen Vergleichspreis im Zeitpunkt der Aktivierung, so ist diese Differenz ebenfalls eine Preisabweichung.

Eine Bewertungsabweichung läge nur dann vor, wenn sich die Aktivierungsregeln etwa in dem Sinne geändert hätte, daß unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter nicht zu aktivieren seien. Die Abweichung des fiktiven Marktpreises hingegen ist keine Bewertungsabweichung, sondern die Abweichung eines - wenn auch fiktiven - Preises.

Ein weiteres Beispiel für eine Preisabweichung ohne Zahlungscharakter ist die Abweichung in den Rückstellungen.

Im Planabschluß sei eine Rückstellung für Reparaturkosten gebildet worden. Die Reparaturkosten sollen lediglich aus Kosten für Arbeitsstunden bestehen. Die Höhe der Rückstellungen ergibt sich aus der Menge der geplanten Arbeitsstunden, multipliziert mit den Lohnkosten je Stunde. Weicht aber der wahrscheinliche Planpreis (Lohnkosten) im Zeitpunkt der Erstellung des Planabschlusses von dem Planpreis im Zeitpunkt der Aufstellung des Istabschlusses ab, so liegt eine Preisabweichung vor. Diese Preisabweichung führt zwar - im Gegensatz zum Schenkungsfall - zu Zahlungen, jedoch nicht in

der Planperiode $t_0 - t_1$.

Innerhalb der Kategorie der Preisabweichungen ist, bedingt durch die Art der Abschlußposten, nach verschiedenartigem Differenzcharakter der Preisabweichungen zu unterscheiden. Einmal können die Planpreise mit den tatsächlichen Preisen verglichen werden, es liegen also Preisabweichungen zwischen Plan- und Istpreisen vor.

Abweichend davon werden aber auch Preisabweichungen als Differenzen zwischen Plan- und Planpreisen registriert.¹⁾ Wurde beispielsweise innerhalb des Produktsortiments ein Produkt ausgetauscht, so ist auch ein Preisunterschied wahrscheinlich. Der Istpreis kann folglich nicht mit dem Planpreis der geplanten Produkte verglichen werden, sondern hier erklärt der Unterschied zwischen dem Planpreis des Planproduktes und dem Planpreis des Istproduktes die Abweichung.

320.5 Mengenabweichungen

Als fünfte Abweichungskategorie soll die Mengenabweichung herausgestellt werden. Sie umfaßt die Differenz zwischen den Plan- und Istwerten des Jahresabschlusses, die auf Abweichungen im Mengenrüst zurückzuführen sind.

Innerhalb der Kategorie Mengenabweichung unterscheiden wir verschiedene Ausprägungen dieser Abweichung.

1) Vgl. Agthe, Klaus: Die Abweichung in der Plankostenrechnung, Freiburg 1958, S. 26 - 28.

Einmal können Mengenabweichungen als unterschiedliche Mengengerüste zu Beginn und Ende der Planungsperiode auftreten. Solche Mengengerüste liegen beispielsweise bei Verbrauchsgütern und Diensten vor: Abweichungen in Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen schlagen sich in entsprechenden Abweichungen der Gewinn- und Verlustrechnung nieder. Verfügt eine Unternehmung über eine Plankostenrechnung, kann sie die entsprechenden Mengenabweichungen aus dieser übernehmen.

Neben dieser Ausprägung der Mengenabweichung finden wir aber auch eine mit diesem Terminus benannte Kategorie bei Abschlußposten, die selbst über kein eigentliches Mengengerüst verfügen. So ergeben sich Mengenabweichungen auch bei liquiden Mitteln (Kasse, Bank- und Postscheckguthaben), bei Forderungen, Schecks, Wechseln, Verbindlichkeiten und Steuern ¹⁾.

Die Mengenabweichungen haben in der Regel Soll-Ist-Charakter. Wie bei den Preisabweichungen müssen aber auch bei den Mengenabweichungen Differenzen zwischen zwei Soll-Größen unterschieden werden. Wird für die Planung das Produktionsverfahren zugrundegelegt, so bestimmt sich in der Regel der Verbrauch an - beispielsweise - Rohstoffen nach diesem Verfahren. Mit Hilfe des Anfangsbestandes, der geplanten Zu- und Abgänge, wird folglich der Plan-Endbestand ermittelt. Die Einführung eines neuen Produktionsverfahrens führt dann auf Grund seiner neuen technischen Relationen

1) Ein zwingender Grund, die Abweichung der Position Steuern als Mengenabweichung zu kategorisieren, liegt nicht vor. Sie könnte auch unter die Kategorie Preisabweichung subsummiert werden.

zu anderen Verbrauchswerten, folglich auch zu anderem Aufwand, verändertem Erfolg und Abweichungen in den Beständen.

Für die Wertung der Abweichungen, ob z.B. zuviel Rohstoffe verbraucht wurden oder ob die Kapitalbindung im Bestand der Rohstoffvorräte von den Vorgaben abweicht, ist es notwendig, die Ist-Werte nicht an den alten Planwerten zu messen, sondern an neuen Planwerten, die das neue Produktionsverfahren berücksichtigen. Auch hier kann aber der Istwert nur dann an den alten Plangrößen gemessen werden, wenn die Differenz zwischen den beiden Planwerten entsprechend berücksichtigt wird.

321 Abweichungskausalitäten

321.0 Wesen der Abweichungskausalität

Die verschiedenen Abweichungskategorien wurden bisher erklärt und voneinander abgegrenzt, um die Gesamtabweichung spezifizieren zu können. Einen weiteren Schritt in diese Richtung bedeutet die Zurechnung der Abweichungen zu den entsprechenden Ursachen. Zwischen den Abweichungen und den Ursachen besteht im Sinne der Kausalität ein Folgezusammenhang von Ursache und Wirkung. Dieser Zusammenhang kann durch eine Ursache als "causa efficiens" oder als "causa finalis"¹⁾ bewirkt sein. Ursache

1) Vgl. Hoffmeister, Johannes (Hg.): Wörterbuch der Philosophischen Begriffe, 2. Auflage, Hamburg 1955, S. 135.

Im gleichen Sinne wird auch unterschieden bei Schischkoff, Georgi (Hg.): Philosophisches Wörterbuch, Stuttgart 1957, S. 82.

Vgl. auch Schneider, Dieter: Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibung, Köln und Opladen 1961, S. 14, und die dort angegebene Literatur.

im Sinne einer "causa efficiens" ist die (äußerlich) bewirkende Ursache, die Ursächlichkeit, nach der die späteren Zustände als bewirkt durch die früheren erscheinen. Hier werden Abweichungen also als Wirkungen von vorausgehenden Sachverhalten verstanden. Ist eine Ursache im Sinne der "causa finalis" maßgebend für eine Abweichung, so wird diese als Wirkung von Willensentscheidungen verstanden.

Welche Art von Ursache - Wirkung Zusammenhang im Jahresabschluß zu analysieren ist, wird deutlich, wenn wir die dort auftretenden Zusammenhänge zwischen den Abschlußwerten und ihren Ursachen beschreiben.

Es ist zunächst zu prüfen, welcher Art oder welcher Arten die benötigten Funktionen sind, um den Kausalzusammenhang vollständig zu beschreiben.

Der Jahresabschluß ist ein nach bestimmten Regeln erstelltes Abbild der Folgen der wirtschaftlichen Aktivitäten einer Unternehmung an einem Stichtag. Durch Konvention wurde die Vielzahl möglicher Regeln, nach denen eine Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva sowie von Aufwand und Ertrag unter festgelegten Gliederungsgesichtspunkten vorgenommen werden könnte, eingeschränkt und konkretisiert. Das System fester Regeln wird als "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" bezeichnet. Nach diesem System werden wirtschaftliche Vorgänge zu Zeitpunktgrößen (Bilanz) und Zeitraumgrößen (GuV) verdichtet.

Der Spielraum für diesen Prozeß wird durch das System selbst und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie bestimmte, daraus deduzierte Rechentechniken, z.B. Abschreibungsmethoden, eingegrenzt. Die Folge davon ist, daß bestimmte wirtschaftliche Vorgänge

sich in grundsätzlich festgelegter Weise im Jahresabschluß auswirken. Es besteht somit bei Beibehaltung dieser Regeln eine funktionale Beziehung zwischen jedem wirtschaftlichen Vorgang und dem Jahresabschluß. Diese Beziehung läßt sich darstellen durch eine Funktionsgleichung. Da sie bestimmte Annahmen präzisiert, unter denen sich die Ursache-Wirkung-Kette entwickelt, ist sie eine institutionelle Funktion.¹⁾ Sie gibt also an, daß z.B. die Vorräte bei einer Lagerbewegung nach der Lifo-Bewertungsmethode in die Bilanz gebucht werden. Institutionelle Funktionen beschreiben somit die buchungstechnische Verarbeitung der Geschäftsvorfälle, die sich nach bestimmten Regeln vollzieht.

Es treten folglich zwischen Plan- und Ist-Posten Abweichungen auf, wenn sich die Regeln, nach denen Plan- und Istabschluß aufgestellt wurden, unterscheiden. Abweichungen aufgrund dieser Abweichungsursache, die durch institutionelle Funktionen beschrieben werden, sind mit den Bewertungsabweichungen identisch.

Abweichend von den institutionellen Funktionen beschreiben die technologischen Funktionen²⁾ einen technologisch bedingten Zusammenhang zwischen den einzelnen Determinanten und den Jahresabschlußposten. Technologische Funktionalitäten kommen

1) Siehe dazu Schneider, Hans Karl: Methoden und Methodenfragen der Volkswirtschaftstheorie, in: Kompendium der Volkswirtschaftslehre, Band 1, Göttingen 1967, S. 10.

2) Siehe dazu Schneider, Hans Karl: Methoden und Methodenfragen der Volkswirtschaftstheorie, in: Kompendium der Volkswirtschaftslehre, Band 1, Göttingen 1967, S. 10.

in verschiedenen Merkmalsausprägungen vor.

Technologische Abhängigkeiten bestimmen z.B. einen Teil der Abweichungen der Aufwands- und Ertragsposten der Gewinn- und Verlustrechnung. Aufwandsbeträge hängen in großem Umfang von Art und Ausmaß der Beschäftigung ab. Ertragsbeträge bestimmen sich nach Menge und Preis des Umsatzes und der abgesetzten Dienstleistungen. Wenn sich Aufwands- und Ertragspositionen als durch technische Funktionen determiniert erweisen, so gilt diese Feststellung entsprechend für die Finanzkonten in der Bilanz - Kasse, Bank, Postscheck, Forderungen, Verbindlichkeiten, - soweit es sich um grundsätzlich zahlungsgleiche Erfolgsposten handelt.

Ein Großteil der Abweichungen im Jahresabschluß wird also durch technologische Abhängigkeiten bestimmt. Da die Abweichungen aber Mengenabweichungen - z.B. die Abweichungen, die durch eine Veränderung der Produktionsmenge bedingt sind, - und Preisabweichungen enthalten, läßt sich keine Kongruenz zwischen Art der Funktionalität - hier technologischer - und einer bestimmten Abweichungskategorie feststellen. Es lassen sich vielmehr durch technologische Funktionen verschiedene Abweichungskategorien ermitteln.

Dennoch können auf diese Weise nicht alle Abweichungen erklärt werden. Trotz intensiver Planung möglichst aller Unternehmensbereiche wird es Situationen geben, die die Unternehmungsleitung und die exekutiv tätigen Personen zu anderen Handlungsweisen als den geplanten veranlassen. Die Abhängigkeiten der Abschlußpositionen, die durch die Willenshandlungen von Personen determiniert sind, werden durch Verhaltensgleichungen erfaßt. Es gibt also Überschneidungen der Erfassung von Abweichungen durch die genannten drei Funktionalitäten, wenn auch durch institutionelle und technologische Gleichungen willensbedingte Verhaltensformen als Determinanten für Abweichungen erfaßt werden.

321.1 Problem der Aufteilung der Gesamtabweichung
 auf Teilabweichungen

321.10 Technisch bedingte und verhaltensbedingte Ab-
 hängigkeiten

Die genannten drei Funktionen beschreiben eine Vielfalt inter-
dependenter Ursachen, die es systematisch abzugrenzen gilt. Die
Einzelabweichungen müssen möglichst überschneidungsfrei den Ur-
sachen zugeordnet werden.

Daraus ergibt sich die Aufgabe, unter dem Aspekt der Praktika-
bilität und der inhaltlichen Anforderungen an eine Abweichungs-
analyse eine Methode der Aufteilung von verschiedenen Ursachen
auf die Gesamtabweichungen zu entwickeln. Dabei gilt es insbe-
sondere, zwischen der Analyse der Abweichungen mit Hilfe techno-
logischer und verhaltensbestimmter Funktionen zu entscheiden, sofern
eine Abweichungsursache durch beide Funktionsformen erklärbar ist.
Außerdem ist bei verschiedenen Abweichungsursachen, die zum Teil
durch technologische, zum Teil durch Verhaltensgleichungen er-
mittelt werden können, zu klären, in welcher Reihenfolge die
Abweichungsursachen zu analysieren sind, d.h. ob zuerst die
durch technische oder die durch Verhaltensgleichungen bestimm-
baren Abweichungen von der Gesamtabweichung isoliert werden
sollen. Die Wahl der Reihenfolge bestimmt sich ausschließlich unter
dem Gesichtspunkt der Praktikabilität.

Sowohl die technisch bedingten wie auch die verhaltensbe-
dingten Abweichungen sind für eine Information an die Unter-
nehmensleitung gleichermaßen bedeutsam.

Eine flexible Rechnung kann man nur dann erhalten, wenn es
möglich ist, auf veränderte Konstellationen der unabhängigen

Variablen mit entsprechenden Veränderungen der abhängigen Variablen zu reagieren. Eindeutig kann das Veränderungsverhältnis zwischen unabhängiger und abhängiger Variabler nur dann sein, wenn eine funktionale Abhängigkeit besteht, d.h. einer bestimmten Veränderung der unabhängigen steht eine jeweils bestimmte Veränderung der abhängigen Variablen gegenüber. Nur dann kann die durch die unabhängige Variable repräsentierte Abweichungsursache quantitativ eindeutig von anderen Abweichungen getrennt werden. Für technische Abhängigkeiten besteht meist die Möglichkeit, funktionale Abhängigkeiten zu ermitteln. Dennoch werden wir uns bei der Abweichungsanalyse insgesamt auf eine teilflexible Rechnung beschränken müssen.

Die strenge funktionale Abhängigkeit fehlt nämlich weitgehend bei solchen Ursache-Wirkung-Ketten, die durch Verhaltensgleichungen beschrieben werden können bzw. müssen. Weder das Verhalten des Managements noch des exekutiv tätigen Personals läßt sich vollständig durch funktionale Abhängigkeiten darstellen. Dazu müßte festgelegt sein, daß sich z.B. das Management in vorher genau beschriebenen Situationen in ganz bestimmter Art und Weise verhält, d.h. die Reaktionen auf Störungen im Bereich der Plandaten müßten für alle denkbaren Störungen "vorprogrammiert" sein. Entscheidungshilfen in Form von Simulationen oder Alternativplänen für das Management können allenfalls erste Ansätze in diese Richtung sein. Selbst für die exekutiv tätigen Personen sind derart eindeutige Verhaltensregeln nur selten festlegbar. Diese Überlegungen haben z.B. in der Plankostenrechnung dazu geführt, solche Abweichungen, die nicht durch technische Funktionen ausgedrückt werden können, als Restabweichung zu ermitteln, indem von der Ge-

samtabweichung die technischen Abweichungen subtrahiert werden. Verhaltensänderungen des Managements, die sich z.B. in der Einführung einer neuen Produktionsmethode ausdrücken, werden z.B. in der Regel als Restabweichung unter dem Namen Ver-fahrensabweichungen berücksichtigt.

Wenn unter dem Aspekt der Kostenbetrachtung diese Konvention auch als sinnvoll erscheint, so fragt sich, inwieweit man sich bei der Analyse von Abweichungen eines Jahresabschlusses diesem Vor-gehen anschließen kann. Wir sind der Meinung, daß es in einem solchen Fall nicht sinnvoll ist, einen neuen Planabschluß aufzu-stellen, der dann - um das Beispiel des Produktionsverfahrens wieder aufzunehmen - die "neue" Plansituation am Ende der Ab-rechnungsperiode mit "neuen" Investitionen, "neuer" Finanzlage u.a. darstellt. Bei der Analyse eines Planabschlusses interessiert eben wegen der Gesamtdarstellung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmung generell die Veränderung, z.B. der Investitionen, der Verbindlichkeiten, der Produktarten, der gesamten Finanz-lage. Deshalb sollte man versuchen, gerade auch die Ursachen herauszuarbeiten, die zu so wesentlichen Veränderungen geführt haben.

Somit stehen sich zunächst noch die Forderungen nach Ermittlung der Abweichung durch technische Relationen und gleichzeitig die Forderung nach Verdeutlichung auch der verschiedenen ver-haltensbedingten Abweichungen gegenüber.

321.11 Einführung von Bezugsgrößen

Dieser Gegensatz soll dadurch auszugleichen versucht werden, daß zunächst nicht die verhaltensbedingten Ursachen für jeden einzelnen Abschlußposten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung analysiert werden, sondern nur die Ursachen solcher Größen - Bezugsgrößen -, denen die einzelnen Abschlußposten technisch zu-rechenbar sind.

Dadurch wird erreicht, daß funktionale Abhängigkeiten zwischen Ursache und Wirkung nicht mit korrelativen Abhängigkeiten ver-mischt werden. Bei dieser Aussage sind wir davon ausgegangen, daß sich im Fall einer verhaltensbedingten Ursache-Wirkung-Kette allen-falls korrelative Abhängigkeiten ergeben, d.h., daß sich bei Ver-änderungen der unabhängigen Variablen nur ermitteln läßt, wie in einer Vielzahl der gleichen oder in ähnlichen Situationen ent-sprechende Personen reagieren.¹⁾ Diese Annahme dürfte deshalb gerechtfertigt sein, weil sich kaum völlig identische Datenkonstel-lationen, die zu einer Reaktion des Managements oder der exekutiv tätigen Personen einer Unternehmung führen, wiederholen werden. Hier lassen sich lediglich durch Erfahrungswerte gewisse typische Verhaltensweisen herausfinden, die jedoch nicht ausreichen werden, eine Ursache z.B. für ein anderes als ein geplantes Verhalten des Managements als Folge einer Veränderung der maßgeblichen Kri-terien zu bestimmen. Die Lösung dieses Problems wäre einfach, wenn die Abweichung eines Abschlußpostens lediglich durch technisch bedingte Ursachen und eine verhaltensbedingte Ursache zu erklären wäre. Dann nämlich könnte letztere als Differenz zwischen dem

1) Vgl. auch die Beispiele bei Vazsonyi, Andrew: Die Planungsrech-nung in Wirtschaft und Industrie, Wien 1962, S. 27 f.

Betrag der Gesamtabweichung und der Summe aller technisch bedingten Teilabweichungen ermittelt werden. Wenn aber mehrere verhaltensbedingte Teilabweichungen auftreten, ließen sich diese nach dem genannten Subtraktionsverfahren nur zusammen in einer Summe ermitteln. Um das zu vermeiden, muß man ihre Ermittlung zum Teil auf eine andere Ebene verlegen. Um diesen Prozeß an einem Beispiel zu erklären, wählen wir ein einfaches Modell, in dem die Abweichungen der Position Vorräte differenziert werden sollen.

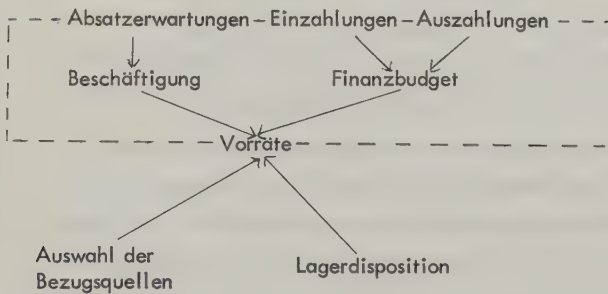


Abbildung 3

Die einzelnen Pfeile zeigen die hier beispielhaft interessierenden Einflußfaktoren auf die Höhe der Vorräte an. Die gestrichelten Linien bedeuten, daß ihre Ausgangspunkte die Höhe der Vorräte auch in dieser Richtung beeinflussen, d.h.: wenn z.B. mit einer Absatzflaute gerechnet wird, könnte es zweckmäßig sein, die Vorräte über ihre normale Meldemenge hinaus abzubauen. Einzahlungen und Auszahlungen bestimmen zusammen über die zur Verfügung stehenden Finanzmittel.

Zukünftige Zahlungen sind insofern verhaltensbedingt, als sie z.B. eine bestimmte Bereitschaft, Verbindlichkeiten bis zu einem bestimmten Betrag einzugehen, und eine bestimmte Auswahl von Kreditgebern voraussetzen. Diese verhaltensbedingten Faktoren werden durch die Auswahl der Bezugsquellen und die entsprechende Lagerdisposition, d.h. Abwicklung der Bestellung z.B. nach dem Prinzip der "optimalen Bestellmenge" ergänzt. Hierbei handelt es sich ebenfalls zum größten Teil ¹⁾ um verhaltensbedingte Einflußfaktoren auf die Höhe der Vorräte. Eine Funktionalität zwischen Einzahlungen, z.B. aus Umsatzerlösen, und Vorräten im Sinne einer kardinalen Meßbarkeit ²⁾ wird aber ebensowenig möglich sein wie etwa zwischen (a) der Einschätzung des allgemeinen Verschuldungsrisikos als Bestimmungsfaktor für die Bereitwilligkeit zur Aufnahme von Verbindlichkeiten und (b) den Vorräten. Man wird allenfalls im Einzelfall darüber Aussagen machen können, wie die entsprechenden Auswirkungen sind.

Andererseits ist es aber möglich, eine Funktionalität zwischen Beschäftigung und Vorräten herzustellen. So könnte man jedem Beschäftigungsgrad einen bestimmten Mindestbestand an Vorräten zuordnen. Ähnlich kann aus den verschiedenen in ein Finanzbudget für die Vorrätebeschaffung eingehenden Faktoren eine funktionale Relation zwischen Vorräten und Finanzbudget aufgestellt werden. Weichen nun die Ist-Beschäftigung oder das Ist-Budget von den Planwerten ab, so kann festgestellt werden, wie sich die Vorräte hätten ändern dürfen bzw. müssen. Folglich muß ein Abweichungs-

1) Da hier auch unbeeinflußbare externe Elemente bestimmend werden können, ist die Einschränkung gerechtfertigt.

2) Zum Begriff des kardinalen Messens vgl. u.a. Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: ZfbF, 1959, S. 179 - 194

betrag, der über diese zwangsläufigen Abweichungen hinausgeht, auf die übrigen Abweichungsursachen zurückgehen, die in unserem Beispiel etwa darauf beruhen, daß die Meldemenge nicht beachtet wurde oder die Auswahl der Bezugsquelle nicht wie geplant eingehalten wurde.

Die Höhe dieser Abweichungsursachen läßt sich also als Differenz zwischen der Gesamtabweichung und den technisch bedingten Zwangsabweichungen ermitteln. Dadurch, daß die verhaltensbedingten Abweichungen durch technische Relationen: "Vorräte - Beschäftigung" und "Vorräte - Finanzbudget" ausgedrückt werden konnten, ließen sich die übrigen verhaltensbedingten Abweichungen ebenfalls - zunächst summarisch - als Teilabweichung isolieren.

Die Einführung von Bezugsgrößen kann also dazu führen, Abweichungsursachen, deren Wirkung durch Verhaltensgleichungen bestimmt werden müßte, durch technologische Funktionen zu erfassen und damit für eine flexible Planungsrechnung brauchbar zu machen.

Damit wird aber auch deutlich, daß sich die Analyse nicht auf die Verwendung technologischer Abhängigkeiten beschränken kann, wenngleich hier die eigentlichen Möglichkeiten für die Anwendung einer systematischen Planungsrechnung liegen. Vielmehr müssen auch die Ursachen, die zu Abweichungen in den Bezugsgrößen selbst führen, ermittelt werden.

Schließlich ist festzustellen, ob und in welchem Ausmaß autonome dispositive Entscheidungen direkt, also nicht über eine Variation der Bezugsgrößen, auf Posten des Jahresabschlusses Einfluß haben.

321.12 Systematisierung der Teilabweichungen

Da nicht alle Abschlußposten in Abhängigkeit von Bezugsgrößen zu Beginn der Planperiode vorgegeben werden können, sind analog in der Abweichungsanalyse die Abschlußposten so zu ordnen, daß von Bezugsgrößen abhängige und unabhängige Posten unterschieden werden. Damit sind gleichzeitig auch die Bezugsgrößen selbst festzulegen. Daraufhin ist das Ausmaß der Abweichungen der Bezugsgrößen festzustellen, d.h. die Bezugsgrößenabweichungen sind zu ermitteln. Auf Grund der vorgegebenen Relation zwischen Bezugsgrößenabweichung und Abschlußposten lassen sich dann die Abweichungen in den Abschlußposten ermitteln, die zwangsläufig mit der Variation einer Bezugsgröße anfallen. Die Differenz zwischen der Gesamtabweichung eines Abschlußpostens und der Abweichung infolge einer Bezugsgrößenabweichung ist die erste Residualabweichung. Bevor diese weiter zu analysieren ist, muß festgestellt werden, ob die zu Beginn der Planperiode ermittelte Funktionalität zwischen Bezugsgröße und Abschlußposten noch besteht. Sie kann sich aus zweierlei Gründen geändert haben:

- a) sie ist bei der Planung falsch ermittelt worden
- b) sie muß revidiert werden, da sich im Laufe der Planperiode Faktoren eingestellt haben, die zu Anfang der Planperiode keine oder eine andere Wirkung hatten; es ist z.B. ein anderes Produktionsverfahren eingeführt worden, das eine neue Relation zwischen Beschäftigung und Verbrauch, Vorräten, Arbeitskräften und anderem festlegt.

In beiden Fällen handelt es sich um Abweichungen, die durch eine mittlerweile geänderte Planung hervorgerufen sind. Sie sind dadurch zu berücksichtigen, daß eine neue Relation zwischen Bezugsgröße und Abschlußposten aufzustellen ist. Dadurch ergibt sich der

neue Planwert des Abschlußpostens. Die Differenz zwischen neuem und altem Planwert ist dann als Planungsabweichung zu kennzeichnen und auf ihre Ursache bezüglich der oben unter a) oder b) genannten Kriterien einzuordnen. Die Residualabweichung ist bei der geschilderten Situation ebenfalls zu revidieren. Sie ergibt sich als Differenz zwischen der Gesamtabweichung und der neuen zwangsläufigen Abweichung, der sogenannten bezugsgrößenbedingten Abweichung.

Da ein Abschlußposten von mehreren Bezugsgrößen abhängig sein kann, vermindert sich die Residualabweichung folglich noch um die in der gleichen Art festzustellenden weiteren Bezugsgrößenabweichungen.

Im Anschluß an die Feststellung der Bezugsgrößenabweichung sind also drei weitere Prozeßschritte zu vollziehen:

1. Es sind alle Folgeabweichungen der Bezugsgrößenabweichungen festzustellen.
2. Die Residualabweichung ist zu analysieren.
3. Die Bezugsgrößenabweichung selbst ist auf ihre Ursachen hin zu analysieren.

Unter Folgeabweichungen sind die Abweichungen zu verstehen, die sich in Abhängigkeit von Bezugsgrößenabweichungen bei allen Abschlußposten einstellen. So kann es vorkommen, daß von einer Bezugsgröße verschiedene Abschlußposten nebeneinander oder hintereinander abhängen. Ändert sich z.B. die Beschäftigung, so variiert in bestimmtem Ausmaß auch der Rohstoffverbrauch, Energiekosten u.a. Folglich können sich auch die liquiden Mittel, also Bank, Kasse usw. oder die Verbindlichkeiten ändern. Den Prozeß der

Analyse bis zu diesem Punkt nennen wir "Ermittlung der Abweichungsfortpflanzung". Es handelt sich hier um ein formales "Durchbuchen" von Primärabweichungen. Primärabweichungen wollen wir solche Abweichungen nennen, die unmittelbar von einer Abweichungsursache ausgehen. Alle anderen, d.h. noch weiter von einer Abweichungsursache abhängigen Abschlußposten, werden mit der Stellenziffer belegt, die sie im System der Abweichungsfortpflanzung einnehmen, z.B. Sekundär- oder Tertiärabweichungen.

Durch eine solche Abweichungskette wird bei der Analyse eine erhebliche Zeitersparnis erreicht. Ein neues Meßverfahren der Ursache-Wirkung-Relation entfällt, wenn die Sekundärabweichung durch eine bloße Gegenbuchung zustande kommt. Es kürzt sich ab, wenn die Sekundärabweichung auch nur mittelbar anfällt.

Selbst wenn eine neue Relation zwischen der ersten und zweiten Sekundärabweichung gebildet werden muß, baut sie auf der Kenntnis der ersten beiden Glieder der Kausalkette auf und braucht nicht gänzlich neu gebildet zu werden.

Durch die Verlängerung der Kausalkette wird der Zusammenhang der verschiedenen Abschlußpositionen in ihrer Entstehung verdeutlicht.

Im folgenden sollen anhand von Symbolen die möglichen Interdependenzen von Primärabweichungen und den Folgeabweichungen dargestellt werden. Im nachfolgenden Schema ¹⁾ gibt

x jeweils die Ursache,

1) Vgl. dazu Förster, Erhard und Egermayer, Frantisek: Korrelations- und Regressionsanalyse. Ein Leitfaden für Ökonomen, Berlin 1966, S. 14.

y jeweils die Primärabweichung,
z jeweils die Sekundärabweichung

an.

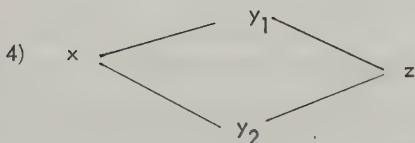
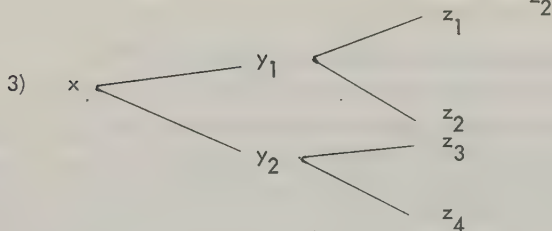
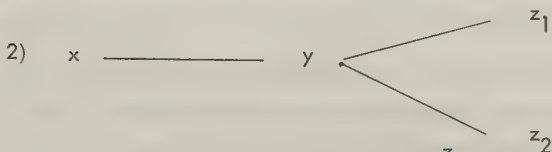
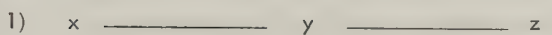


Abbildung 4

Aus den Beispielen werden die Arten der Abweichungsketten deutlich, denen sich der Analytiker bei der Analyse der Abweichungsfortpflanzung gegenüberübersieht. Situation 1) beschreibt den einfachsten Fall, in dem die Primärabweichung y nur auf einen weiteren Abschlußposten wirkt, während dem Fall 2) eine Doppelwirkung zugrunde liegt, z.B. eine Erhöhung der Löhne (x) führt zu höherem Personalaufwand (y), der sich sowohl auf den Kassenbestand (z₁) wie auch auf die Verbindlichkeiten (z₂) auswirkt. Beispiel 3) gibt die Wirkung einer Ursache auf zwei Primärabweichungen wieder, z.B.

die Wirkung einer Beschäftigungsabweichung auf Vorräte und Personalkosten. Beide Primärabweichungen haben ihrerseits doppelte Sekundärwirkungen, während in Situation 4) beide Primärabweichungen nur bei einem gemeinsamen Abschlußposten Sekundärabweichung zur Folge haben. Die Beispiele 1) - 4) zeigen mögliche Formen der Verbindung zwischen drei beliebigen Gliedern der Abweichungskette.

Die bisherigen Erörterungen haben ergeben, daß im Hinblick auf die Analyse der Folgeabweichungen zwischen folgenden Prozeßschritten zu trennen ist:

Festlegung der Beziehung zwischen Bezugsgröße und abhängigen Abschlußposten;

Analyse der Ursachen, die zu einer Veränderung der Bezugsgröße führten (Bezugsgrößenabweichungen);

Ermittlung der Sollabweichungen bei den von den Bezugsgrößen abhängigen Posten;

Ermittlung der Folgeabweichungen.

Ein Beispiel mag die Differenzierung noch unterstreichen:

Der Umsatz soll die Bezugsgröße für einige Bilanzpositionen sein, z.B. Forderungen, Kasse, Bank.

Unter Beachtung der Beziehungen zwischen Umsatz und Forderungsbestand bzw. -entwicklung wird die Relation "Umsatzveränderung zu Forderungsentwicklung" festgelegt. Eine Erhöhung des Umsatzes soll sich in einer bestimmten Erhöhung der Forderungen oder Geld- und Bestände an Bankguthaben auswirken.

Sodann wird die Bezugsgrößenabweichung analysiert, d.h. die Ursachen für die angenommene Umsatzveränderung werden gesucht. In welchem Umfang hier systematisiert wird, hängt von der Art der

Planung ab. Je genauer hier die Plandaten, die für den Umsatz entscheidend sind, ermittelt und quantifiziert werden, desto eher läßt sich auch hier aus der dann vorhandenen Kenntnis über die Wirkung der einzelnen Determinanten eine flexible Vorgabe entwickeln. Letztlich aber wird die Analyse der Ursachen, die zu Abweichungen in den Bezugsgrößen führen, mehr kasuistisch als systematisch sein.

Aus der Soll-Beziehung zwischen Umsatz und Forderungen wird die Soll-Abweichung der Forderungen ermittelt, d.h. die Abweichung, die bei der Umsatzabweichung eigentlich eintreten müßte, wenn die Determinanten wie geplant eingetreten wären. Bei einer Abweichung zwischen dem veränderten Soll-Forderungsbestand und dem tatsächlichen Forderungsbestand sind die Ursachen dieser Abweichungen zu analysieren. Dabei kann es sich herausstellen, daß die Istabweichungen von den Sollabweichungen deshalb verschieden sind, weil sie falsch ermittelt wurden oder auch nicht geplante und nicht gewünschte Einflüsse, z.B. schlechtes Mahnwesen, sich hier niedergeschlagen haben. Im letzteren Fall würde man die Differenz zwischen Istabweichung und Sollabweichung als Residualabweichung bezeichnen.

Auch die Analyse der Residualabweichungen wird mehr kasuistisch als systematisch durchzuführen sein, da nicht alle die Wirkungen der Einflußfaktoren auf diese Abweichungen ex ante bekannt oder trotz ihrer Kenntnis nicht im funktionalen Sinne quantifizierbar sein dürften.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß bei den Abschlußposten, die nicht über eine Bezugsgröße in den Planabschluß eingestellt werden, ebenfalls Abweichungen auftreten können, die im Sinne

der bisher gebrauchten Terminologie auch Residualabweichungen genannt werden müssen.

Sowohl die Sollabweichungen als auch die Residualabweichungen können nun aber Folgeabweichungen nach sich ziehen, die zum Teil automatisch, zum Teil dispositiv bedingt sind.

Als automatisch kann man sie bezeichnen, wenn z.B. ein höherer Umsatz zu einem stärker gestiegenen Bestand an Barmitteln führt als sich eigentlich bei höherem Umsatz ergeben sollte. Damit weicht also die Istabweichung bei den Barmitteln am Ende der Planperiode von der Sollabweichung - aufgrund des gestiegenen Umsatzes - ab. Dispositiv bedingt sind die Folgeabweichungen, wenn z.B. die höheren Barmittel zu neuen Investitionen im Anlage- oder Umlaufvermögen führen. Folglich treten auch bei diesen Posten neue Abweichungen auf. Daraus kann man folgern:

Es gibt Folgeabweichungen, die sich automatisch einstellen, z.B. Forderungen im Laufe der Periode zu Barmitteln. Diese Abweichungen müssen weiterverfolgt werden, da man sonst die Auswirkungen der ersten Ursache - Umsatzverlagerung - nicht richtig lokalisiert.

Aus ersten Folgeabweichungen (Sekundärabweichungen) können sich unmittelbar oder mittelbar - wenn z.B. Forderungsabweichungen schließlich zu Barmitteln werden - dispositionsbedingte weitere Folgeabweichungen ergeben.

Deshalb ist es notwendig, die Abweichungsanalyse auf weitere Informationsrechnungen des Unternehmens zu übertragen, z.B. auf Finanzpläne, um auch die Abweichungen, die sich erst im

weiteren Geschäftsablauf aus Primärabweichungen ergeben, den richtigen Ursachen zurechnen zu können. Andernfalls lassen sich Abweichungen nur teilweise im Jahresabschluß verfolgen. Falls der Jahresabschluß nicht um dynamische Speicherungsrechnungen ergänzt wird, scheint eine systematische und konsequente Abweichungsanalyse nicht möglich.

Die Reaktionen der Unternehmensleitung, die derartige Folgeabweichungen auslösen, z.B. neue oder weniger Investitionen, sind allerdings u.U. kaum bestimmten einzelnen Abweichungen zuzurechnen. In diesen Fällen müßte u.U. eine Planrevision mit dem Ziel neuer Planvorgaben durchgeführt werden. Die bis dahin angefallenen Abweichungen müßten aber zu den später anfallenden Abweichungen hinzugezählt und am Ende der Planperiode als Gesamtabweichung ausgewiesen werden. Damit würde also die Planperiode zwangsläufig untergliedert in verschiedene Zeitsegmente, deren Länge von der Gültigkeit der Planvorgaben abhängt. Es ist aber - besonders im Hinblick auf die Information der outsiders - darauf zu achten, daß keine Abweichungen, die bis zum Zeitpunkt der Planrevision anfallen, vernachlässigt oder insgesamt unter den Begriff Planabweichungen subsummiert werden.¹⁾

321.2 Abgrenzung der Abweichungsursachen

321.20 Kriterien der Abgrenzung

Wir haben gezeigt, daß die einzelnen Abweichungsursachen

1) Siehe dazu auch S. 103 - 106.

für die Bezugsgrößen und die Ursachen für einzelne Abschlußposten mehr kasuistisch als systematisch analysiert werden müssen. Die Unternehmungsleitung ist aber nicht nur an den Ursachen selbst interessiert, sondern auch an einer Kategorisierung der Ursachen unter dem Verantwortungsaspekt, d.h. an der verantwortungsentsprechenden Zuordnung von Abweichungsursachen. Dieser Zuordnung liegt die Notwendigkeit zugrunde, an entsprechender Stelle in der Unternehmung die Ursachen für aufgetretene Abweichungen zu beseitigen, indem die Verantwortlichen in Kenntnis gesetzt und ihnen neue Zielvorgaben vorgegeben werden. Unter dem Gesichtspunkt der verantwortungsentsprechenden Zuordnung von Abweichungen sollten diese danach differenziert werden, ob ihnen sachliche Ursachen, z.B. Materialfehler, automatische Steuerungsfehler oder Katastrophen, z.B. im produktionstechnischen Bereich, oder personelle Fehler des dispositiven bzw. des ausführenden Faktors Arbeit zugrunde liegen. Die Abweichungen sollten weiter danach gegliedert werden, ob sie extern vorgegeben oder rein intern bedingt sind, ¹⁾ ob sie ferner durch andere Vorgänge oder Sachverhalte induziert sind oder ob sie autonomen Ursprung haben. Wenngleich sich diese Kriterien theoretisch verbal einander gegenüberstellen lassen, liegen in der praxisgerechten Abgrenzung verschiedene Probleme.

321.21 Externe Abweichungen

Wir verstehen unter externen Abweichungen solche Abweichungen,

1) Zur grundsätzlichen Problematik dieser Trennung vgl. u.a. Bartee, Edwin M.: Problem Solving with Ordinal Measurement, in: Management Science, Juni 1971, S. B-622 - B-633.

deren Ursache außerhalb des Entscheidungsfeldes der in der Unternehmung tätigen Personen liegen.

In verschiedenen Situationen ist eindeutig zu erkennen, ob eine Einflußnahme auf die Ursachen möglich ist oder nicht. Wenn beispielsweise im technologischen Bereich eine Anlage infolge eines Katastrophenfalles - z.B. Blitzeinwirkung - ausfällt oder wenn sie wegen Stromausfalls - bei Fremdbezug der Energie - nicht eingesetzt werden kann, liegen externe Abweichungsursachen vor.

Erhöht sich der Preis für Energie - ohne Ausweichmöglichkeiten auf andere Energiequellen - so sind die Abweichungen des Energieaufwandes und der Finanzmittel ebenfalls externer Natur.

Gleiches gilt z.B. für höhere Steuersätze, veränderte Gebühren u.a. Sofern folglich keine Entscheidungsalternativen gegeben sind, ist die Zuordnung einer Abweichung zur Kategorie "externer Abweichungsursache" unproblematisch.

Sofern der Unternehmung eine Reaktion mit der Folge möglich ist, die Wirkung der externen Datenänderung auf den Jahresabschluß abzuändern, ist zu klären, ob auch dann eine Abweichung, die auf einer Reaktion in der Unternehmung basiert, eine externe oder interne Abweichung darstellt, bzw. ob die Gesamtabweichung auf interne oder externe Ursachen aufzuteilen ist.

Anhand eines Beispiels sei die Situation kurz erläutert. Ein geplantes Produktionsverfahren kann nicht realisiert werden, weil die benötigten Maschinen vom Hersteller noch nicht gebaut werden können. Das führt zu der Konsequenz, ein anderes Verfahren einzuführen. Die Abweichung z.B. bei der Position Anlagen infolge eines gegenüber den Planungen abweichenden Anschaffungspreises könnte nun unterschiedlich interpretiert werden.

Wenn der Planwert der Anlagen in der Planbilanz 100 GE bei Realisation des Verfahrens 1 war, der Ist-Wert des Verfahrens 2 infolge des neuen Produktionsverfahrens 150 GE ist, so könnte

- a) die Differenz von $150 - 100 = 50$ GE als externe Abweichung bezeichnet werden, weil diese Differenz darauf beruht, daß eine andere als die geplante Anlage "gekauft werden mußte". Ohne Anlage hätte man z.B. nicht produzieren können;
- b) die Differenz von $150 - 100 = 50$ GE als interne Abweichung bezeichnet werden, da sie auf der Entscheidung beruht, eine Anlage zu kaufen, die um 50 GE teurer als die ursprünglich geplante Maschine ist;
- c) der Betrag von 100 GE ganz als externe Abweichung interpretiert werden, da externe Gründe dafür vorliegen, daß dieser Planwert nicht realisiert werden kann. Eine interne Abweichung läge dann in Höhe von 150 GE vor, da dieser Betrag auf einer internen Ursache, einer durch Datenänderung induzierten neuen Investitionsüberlegung, beruht.

Da der geschilderte Sachverhalt als auslösender Faktor eine externe Ursache - die nicht mögliche Produktion der Anlagen durch den Produzenten - beinhaltet, sollte der unter b) gezeigte Lösungsvorschlag unberücksichtigt bleiben, da in ihm eine externe Wirkung überhaupt nicht erscheint. Andererseits kann man die interne Entscheidung, eine andere als die geplante Anlage zu kaufen, berücksichtigen, so daß von daher dem Vorschlag c) der Vorzug vor a) zu geben wäre, weil a) die interne Abweichung nicht berücksichtigt.

Bestände aber die Möglichkeit, auf die Anschaffung einer Maschine zu verzichten, müßte die entsprechende Abweichung in Höhe von 100 GE konsequentermaßen als extern verursacht angesehen werden,

denn die geplante Realisation von 100 GE ist aus externen Gründen nicht möglich. Es fragt sich, ob auch die Tatsache, daß auf eine andere Investition verzichtet wurde, etwa als interne Abweichung höheren Grades kenntlich gemacht werden sollte. Eine Kenntlichmachung dieser Entscheidung der Unternehmensleitung würde aber in letzter Konsequenz erfordern, jeweils alle nicht realisierten und nicht geplanten Entscheidungsalternativen zu erfassen. Ein solches Vorgehen würde u.E. zu weit gehen. Daß die Entscheidung, keine Ersatzinvestition vorzunehmen, hier Konsequenzen hat, ist deutlich. Die Höhe aller nicht realisierten Alternativen führt aber zu keiner Planabweichung. Zu entscheiden ist jedoch noch, wie die infolge der fehlenden Anlage auftretenden Folgeabweichungen zu interpretieren sind, z.B. ein Umsatzrückgang um 30 GE wegen der gesunkenen Produktion.

Wenngleich an der Entscheidung, keine Ersatzanlage zu beschaffen, der dispositive Faktor unzweifelhaft beteiligt ist und insofern die Umsatzabweichung auch intern mitbedingt ist, würde u.E. eine nochmalige Differenzierung der Umsatzgesamtabweichung in intern oder extern bedingt zu weit gehen und die Abweichungsanalyse nur undurchsichtig machen. Vielmehr sollte in dem geschilderten Fall auf eine externe Abweichung erkannt werden, während etwa eine Entscheidung der Unternehmensleitung, auf eine bereits bestellte und lieferbare Anlage zu verzichten, intern genannt werden sollte.

Das Beispiel zeigt, daß das Reagieren oder Nichtreagieren auf eine externe Datenänderung in einigen Fällen durchaus dem dispositiven Faktor zuzurechnen sein kann.

Das Beispiel zeigte ferner, daß zwar eine Abgrenzung auf Grund

des Kriteriums "Entscheidungsfeld" möglich ist, aber die "interne" Abweichung und die "externe" Abweichung mitunter schwer zu trennen sind.

321.22 Interne Abweichungen

321.220 Dispositions- und ausführungsbedingte Abweichungen

Analog zur Definition externer Abweichungen sprechen wir von internen Abweichungen, wenn ihre Ursachen innerhalb des Entscheidungsfeldes der in der Unternehmung tätigen Personen liegen. Die Gesamtheit der in einer Unternehmung tätigen Personen unterscheidet sich wesentlich dadurch, ob sie dem Management, also dem dispositiven Faktor im Sinne Gutenbergs oder dem ausführenden Personal, dem exekutiv tätigen Personenkreis angehört. Da die Abweichungsanalyse zwischen Plan- und Istwerten des Jahresabschlusses eine Führungshilfe sein soll, ist für die Unternehmungsleitung besonders entscheidend, die Ursachen und Auswirkungen, die auf die Unternehmungsleitung selbst zurückgehen, von denen zu trennen, die bei der Ausführung entstanden sind.

Entsprechend werden die auftretenden Gesamtabweichungen differenziert:

- 1) Abweichungen auf Grund von Entscheidungen des dispositiven Faktors werden entsprechend als dispositionsbedingte oder kürzer als Dispositionsabweichungen definiert.
- 2) Davon unterscheiden sich die ausführungsbedingten oder Ausführungsabweichungen.

Auch hier sind die Grenzen zwischen den Dispositions- und Aus-

führungsabweichungen oft nur willkürlich zu ziehen, zumal es i.d.R. innerhalb einer Befehlskette nicht nur eine dispositive Entscheidung und eine oder mehrere ausführende Handlungen gibt, sondern im Wege der Entscheidungsdelegation vielmehr mehrere nachgelagerte dispositionsbedingte Entscheidungen anfallen. Die Schwierigkeit liegt nicht in der klaren Trennungsmöglichkeit von Befehl oder Anordnung und Ausführung. Es ist leicht feststellbar, wer Anordnungen erteilt und wer Ausführender ist. Wann ist aber eine Anordnung selbst bereits Folge eines Befehls, also Ausführung? Jeweils das erste Glied der Befehlskette als dispositive Handlung zu werten, alle folgenden als Ausführungshandlungen, kann nicht befriedigen. Oft sind gerade die ersten Anordnungen in der Befehlskette so generell gehalten, daß jede Befolgung eines solchen Befehls eine Wirkung und damit eine Abweichung im Jahresabschluß hervorrufen kann. Andererseits können auch so konkrete Anweisungen des dispositiven Faktors ergehen, daß sich entsprechend konkrete Wirkungen abzeichnen. Solche Wirkung wäre bei der Einführung eines neuen Produktionsverfahrens und der Aufnahme neuer Verbindlichkeiten gegeben.

Gehen wir davon aus, daß ausführungsbedingte Abweichungen hauptsächlich im Bereich der Leistungserstellung und -verwertung anfallen, so müßten auch im Falle des oben angeführten Beispiels - neues Produktionsverfahren - veränderte Planwerte für die verschiedenen Bereiche, z.B. Beschäftigung, Umsatz sowie der davon abhängigen Abschlußposten vorgegeben werden. Die Dispositionsabweichung wäre also hier die Differenz zwischen verschiedenen Planwerten. Die ausführungsbedingten Abweichungen wären dann Abweichungen zwischen den Ist-Werten und den

revidierten Planwerten, z.B. zwischen der Ist- und der Planbeschäftigung, den Planvorräten, die auf die neue Produktionsmethode abgestellt sind, und den Istvorräten.

Auf gleicher Ebene liegt beispielsweise auch die Anordnung, den Umsatz unter allen Umständen um 10 % auszuweiten. Diese Forderung kann z.B. dazu führen, daß neue Produkte auf den Markt gebracht werden. Die Abweichungen in den Finanzmitteln werden dann u.a. bestimmt durch

- zusätzliche Werbemaßnahmen, über die der Leiter der Werbeabteilung befindet;

- zusätzliche oder verringerte Vorräte, die der Einkaufsdisposition unterliegen;

- die Wahl des Absatzpreises;

- Anpassung der Anlagen zur Herstellung der neuen Erzeugnisse;

- die Höhe der zusätzlichen Erlöse.

Daraus folgt, daß es nicht sinnvoll ist, alle Abweichungen, die auf einer Entscheidung des Managements beruhen, als dispositionsbedingt zu definieren. Denn es hängt durchaus von der Fähigkeit der Ressortleiter ab, entsprechende Umstellungen, z.B. im Anlagebereich, mit günstigem oder ungünstigem Effekt, z.B. im Hinblick auf die Finanzlage, abzuwickeln. Theoretisch müßte die Leistung derjenigen, die Beschlüsse der Unternehmungsspitze ausführen, an einer Alternative gemessen werden. Liegt diese vor, z.B. durch eine Stabsabteilung ermittelt, kann die entsprechende Leistung oder Fehlleistung als exekutive Leistung bewertet werden.

Häufig aber wird keine vorgegebene Alternative existieren, da die ausführende Stelle selbst die Möglichkeiten beispielsweise einer In-

vestition prüft und dann auch realisiert. In solchen Situationen wird man nicht umhin können, die gesamte Abweichung, zu der das Management den Anstoß gegeben hat, als dispoitionsbedingung zu werten.

Es ist also äußerst schwierig, zwischen den Handlungsergebnissen der Unternehmungsspitze und des mittleren Managements zu trennen, wenn das Topmanagement nicht durch Anweisungen in das Betriebsgeschehen eingreift, die sich quantifizieren lassen.¹⁾ Echte exekutivbedingte Abweichungen sind also nur dort zu analysieren, wo sie quantifizierbar sind. Diese Voraussetzung ist desto eher gegeben, je mehr man sich dem Ende einer Befehlskette nähert.

321.221 Autonome und induzierte Abweichungen

Innerhalb der internen Abweichungen muß eine weitere Differenzierung vorgenommen werden. Es ist für die Unternehmungsleitung bedeutsam zu wissen, ob Abweichungen autonom oder induziert sind. Abweichungen sind induziert, wenn sie durch Reaktion des dispositiven oder des exekutiven Faktors auf eine externe oder interne Datenänderung verursacht sind. Autonome

1) Auf dieses Problem weist auch Virkkunen hin, wenn er schreibt: "Bei Abteilungen (im Original kursiv)... kann Rentabilitätskontrolle dann erfolgen, wenn es sich um 'nebeneinandergeschaltete' Abteilungen handelt.... In anderen Fällen ist eine objektive Klärung der Ertragsanteile bei kettenmäßig nacheinandergeschalteten Abteilungen nicht möglich;..." Virkkunen, Henrik: Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung. Veröffentlichungen des Betriebswirtschaftswissenschaftlichen Instituts zu Helsinki 21, Helsinki 1956, S. 97

Abweichungen liegen analog vor, wenn sie nicht die Folge einer Reaktionshandlung sind.

Die Unterscheidung in autonome und induzierte Abweichungen wird beim exekutiven Faktor Arbeit durch die Zurechnung von zwangsläufigen Abweichungen zu den Bezugsgrößen erreicht; alle nicht zwangsläufigen Abweichungen werden als autonome Abweichungen interpretiert. Wohingegen solche Bezugsgrößen nicht ermittelt werden, muß auch bei den Abweichungen des exekutiven Faktors untersucht werden, welche Abweichungen autonom und welche induziert sind. Eine solche Analyse wird zwangsläufig, wie beim dispositiven Faktor, kasuistisch vorgenommen werden müssen, d.h. sie muß jeweils am Einzelfall einsetzen.

Vergleicht man induzierte Abweichungen des dispositiven und des exekutiven Faktors, so ist die Basis für die Induktion völlig verschieden. Beim exekutiven Faktor ist der Spielraum, auf Plandatenänderungen selbständig zu reagieren, außerordentlich gering. Änderungen der Plandaten, die die Aktivitäten des exekutiven Faktors Arbeit determinieren, sind nämlich dem dispositiven Faktor zuzurechnen. Interne Abweichungen beim exekutiven Faktor sind daher fast ausschließlich autonome Abweichungen im obigen Sinne.

Anders ist es beim dispositiven Faktor. Seine Aufgabe ist es, die internen und externen Daten im Zeitablauf zu beobachten und entsprechend der Unternehmungsziele bei Datenänderungen zu reagieren, was zu induzierten Abweichungen führt, oder selbständig Entscheidungen zu treffen, die als autonome Abweichungen registriert werden.

Induzierte Reaktionen des dispositiven Faktors treten häufig dort auf, wo die Verbindung zum Markt gegeben ist, da hier aus dem Zwang zur dauernden Marktbeobachtung reagiert werden muß. Zwei Beispiele sollen erläutern, wann eine induzierte und eine autonome Abweichung vorliegt.

Nehmen wir an, für den Planungszeitraum z sei ein Umsatz von 200 Geldeinheiten (GE) vorgegeben. In $\frac{z}{2}$ stellt die Unternehmensleitung fest, daß - lineare Umsatzentwicklung unterstellt -, der Umsatz am Abschlußstichtag statt bei 200 GE bei 160 GE liegen würde. Sie erhöht daraufhin die Werbung. Am Ende des Planungszeitraums beträgt der Umsatz daraufhin 180 GE. Wie ist die Gesamtabweichung zu beurteilen, wenn der Preis konstant geblieben ist?

$$\begin{aligned} U^P &= 200 \text{ GE}; & U^P &= \text{Planumsatz für } z \\ U_{\frac{z}{2}}^P &= 100 \text{ GE}; & U_{\frac{z}{2}}^P &= \text{Planumsatz für } \frac{z}{2} \\ U_{\frac{z}{2}}^i &= 80 \text{ GE}; & U_{\frac{z}{2}}^i &= \text{Istumsatz für } \frac{z}{2} \\ U^i &= 180 \text{ GE}; & U^i &= \text{Istumsatz für } z \\ U^{i'} &= 160 \text{ GE}; & U^{i'} &= \text{Wahrscheinlicher Umsatz für } z \\ & & & \text{ohne Reaktion der Unternehmung} \end{aligned}$$

Die Gesamtumsatzabweichung beträgt also:

$$U^i - U^P = 180 - 200 = -20$$

Sie ist die Summe aus interner und externer Abweichung.

$$\begin{aligned} \text{a) } U^i - U^P &= 160 - 200 \\ &= -40 \text{ (externe Abweichung)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{b) } U^i - U^{i'} &= 180 - 160 \\ &= +20 \text{ (interne induzierte Abweichung)} \end{aligned}$$

Würde die absolute Abweichung von - 20 als externe Abweichung bezeichnet, so würde nur ein Teil der gesamten externen Abweichung, die ohne Werbung - 40 GE beträgt, berücksichtigt. Deshalb soll die gesamte, wahrscheinliche Abweichung vom Plan als externe, der auf den Einsatz der zusätzlichen Werbung ab dem Zeitpunkt $\frac{z}{2}$ entfallende Betrag von + 20 als interne induzierte Abweichung bezeichnet werden.

Autonom wäre eine Abweichung dann, wenn in dem angeführten Beispiel der Planumsatz nur mit 160 GE vorgegeben wäre, der Istumsatz durch die zusätzliche Werbung von 20 GE erhöht wurde.

33 Verfahren der Abweichungsanalyse

330 Planrevision und Ermittlung der Planabweichungen

Bevor am Ende der Planperiode das Sollobjekt, der Planabschluß, mit dem Istobjekt, dem tatsächlichen Jahresabschluß, verglichen und auf Abweichungen nach den bislang erörterten Kriterien untersucht wird, ist festzustellen, ob während der Planperiode das Soll-objekt verändert worden ist. Geändert kann es sein durch eine Planrevision, d.h. durch eine Neuformulierung einiger oder aller Sollposten auf Grund wesentlicher Plandatenveränderungen. Damit stellt sich die Frage nach den Auswirkungen einer Planrevision auf die Abweichungsanalyse.

Eine Planrevision sollte immer, aber auch nur dann ¹⁾ vorgenommen

1) In der amerikanischen Literatur wird auch auf die Gefahr einer zu schnellen Planrevision hingewiesen. "If revision is too readily accepted, the budget loses its incentive effect." Chamberlain, Neil W.: The Firm: Micro-Economic Planning and Action. New York 1962, S. 306.

werden, wenn die Auswirkungen einer Planparameterveränderung auf den Jahresabschluß ¹⁾ bzw. die Schlußfolgerungen infolge der Auswirkungen erheblich sind. Denn nur dann dürfte auch gewährleistet sein, daß der Nutzen der zusätzlichen Information ihre Kosten übersteigt. ²⁾

Dabei darf aber die Erheblichkeit nicht nur auf den Betrag der Abweichung bezogen werden. ³⁾ Ein solcher Bezug scheint nicht nur deshalb unangebracht, weil in jeder Unternehmung eine absolut oder relativ gleichhohe Abweichung in unterschiedliche Bedeutungsskalen eingegliedert werden kann, sondern auch, weil häufig die Veränderung eines Planparameters die Abweichung mehrerer Positionen nach sich ziehen kann. Folglich setzte sich die Gesamtabweichung aus mehreren absoluten bzw. relativen Teilabweichungen zusammen, die aber als bloße Addition der Beträge keine Aussage über ihre Bedeutung zuließe. Deshalb sollte bei der Entscheidung, ob wegen einer Veränderung des Plan-

1) Vgl. dazu besonders Heiser, Hermann C.: Budgetierung. Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung. Berlin 1964, S. 383 f. Ferner: Luepker, Lavern W.: Budgeting - Boom or Burst?, in: Management Accounting, April 1969, S. 32.

2) Zu diesem Kriterium vgl. die Ansätze von Kaplan, R.S.: Optimal Investigation Strategies with Imperfect Information, in: Journal of Accounting Research, 1969, S. 32 - 43.
Biermann jr., H. / Fouraker, L.E. / Jaedicke, R.K.: A Use of Probability and Statistics in Performance Evaluation, in: The Accounting Review, 1961, S. 409 - 417.
Duvall, R.M.: Rules for Investigating Lost Variances, in: Management Science, 1967, S. B-631 - B-641.

3) Einen interessanten Versuch, die individuelle Bedeutung der Bilanzpositionen zu quantifizieren, unternimmt Moroni. Vgl. Moroni, Rolf: Die kybernetische dritte Bilanz. Ein Weg zur modernen Unternehmensführung. Unter Mitwirkung von Hans Feltsick und Heinz Wendt. Köln 1970, besonders S. 69 - 78.

parameters eine Planrevision vorgenommen werden sollte oder nicht, auch die Auswirkung auf den gesamten Jahresabschluß beachtet werden. Das sei an zwei Beispielen erläutert:

Ein Planungsparameter sei die Größe der Bestellmenge für ein Vorratsgut. Kommt man nun im Verlauf der Planperiode zu der Erkenntnis, daß eine andere als die geplante Bestellmenge besser sei, so ergeben sich - c.p. - Abweichungen bei den Vorratsbeständen und den Zahlungsmitteln und/oder den Verbindlichkeiten. In einer Vielproduktunternehmung würde aber die Veränderung der Bestellmenge eines Beschaffungsgutes die finanziellen Mittel und/oder Verbindlichkeiten nur geringfügig verändern. Die Auswirkungen der Planparameterveränderung ist in bezug auf den gesamten Jahresabschluß relativ unerheblich, auch wenn sie bei isolierter Betrachtung mehr ins Auge fallen mag.

Wird aber z.B. ein bestimmtes Produktionsverfahren oder Vertriebssystem geändert, so wirken sich solche Maßnahmen auf eine Vielzahl von Jahresabschlußposten aus: auf Vorratsgütermengen und -arten, auf Bestellmengen und -häufigkeit, auf produktionsbedingten Aufwand, auf Erträge, Steuern, schließlich auch auf die gesamten Finanzmittelbewegungen. Ein späterer Vergleich von ursprünglichem Sollobjekt mit dem Istobjekt würde ein verzerrtes Bild der Abweichungen wiedergeben, weil viele Abweichungen ausgewiesen werden, die auf eine geänderte Planung zurückgehen und von den eigentlich interessierenden Abweichungen ablenken. Solche möglichen Abweichungen, die im Wege der Planrevision beseitigt werden könnten, stellen überflüssiges Analysematerial, weil sie keine neuen Erkenntnisse vermitteln.

Je nachdem, ob also eine neue Entscheidung des dispositiven Faktors so gravierend ist, daß der Gesamtplan geändert wird oder nicht, sprechen wir von einer Totalplan- oder Teilplanrevision. In Abhängigkeit von der Art der Planrevision sind aber die Abweichungen vor und nach der Planrevision unterschiedlich zu behandeln.

Liegt eine Totalplanrevision vor, so sind die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Abweichungen auf Höhe und Ursachen wie oben dargestellt zu analysieren. Wir müssen also eine zwischenzeitliche Abweichungsanalyse vornehmen. Am Ende des restlichen Planungszeitraums ist eine zweite Analyse vorzunehmen. Handelt es sich hingegen nur um eine Teilplanrevision, so bestehen zwei Möglichkeiten.

- 1) Man revidiert nur einen oder wenige Planwerte und stellt am Ende des Planungszeitraums die Istwerte dem (n) geänderten Planwert(en) gegenüber.
- 2) Die Sollwerte werden nicht geändert und alle aus der neuen Disposition resultierenden und zu diesem Zeitpunkt vorhersehbaren Abweichungen werden gesondert erfaßt. Am Ende des Planungszeitraumes werden diese Abweichungen gesondert gekennzeichnet.

331 Systematik der Prozeßschritte

Vor dem eigentlichen Verfahren der Abweichungsanalyse muß festgelegt werden, aus welchen Prozeßschritten sich das Verfahren zusammensetzt und welche Reihenfolge der einzelnen Prozeßschritte eingehalten werden sollen. Grundsätzlich sind zwei Vorgehensweisen zu unterscheiden. Entweder werden die Abschlußposten in einer bestimmten Reihenfolge auf ihre gesamten jeweiligen Abweichungen und deren Ursachen hin analysiert oder eine bestimmte Ursache ist Ausgangspunkt, und es wird untersucht, welche Abschlußpositionen in welchem Maße

von dieser Ursache abhängen. Je nachdem, ob das Interesse für die Ursache oder die Abschlußposition überwiegt, wird man sich für die eine oder andere Vorgehensweise entscheiden. Unabhängig von dieser Entscheidung sind die einzelnen Prozeßschritte festzulegen. Folgende Reihenfolge sollte eingehalten werden:

1. Ermittlung der Abweichungen, die auf Grund einer Planrevision angefallen sind.
2. Lokalisierung der übrigen Abweichungen in Bilanz und GuV.
3. Feststellung von Abweichungen bei den Plandaten.

Da für eine Abweichung im Jahresabschluß mehrere Ursachen relevant sein können, reicht die Lokalisierung einer Abweichung nicht als Hinweis auf eine bestimmte Abweichungsursache. Im Grenzfall können sich mehrere Wirkungen sogar aufheben, so daß im Jahresabschluß keine Abweichung erscheint. Für beide Situationen ist es unerlässlich, die Entwicklung der Plandaten selbst zu verfolgen, die für die Planung der einzelnen Abschlußposition erfaßt und quantifiziert sein muß. Aus Abweichungen der Plandaten muß dann auf Abweichungen in den Abschlußposten geschlossen werden.

4. Entscheidung für die Reihenfolge der Analyse der verschiedenen Abweichungskategorien.

Wegen der Interdependenz der Abweichungen ist eine bestimmte Reihenfolge, z.B. zwischen Preis- und Mengenabweichung, festzustellen; denn diese entscheidet in Verbindung mit der kumulativen Abweichungsanalyse über die absolute Höhe der einzelnen Teilabweichungen.¹⁾

1) Vgl. S. 59.

5. Ermittlung von Bezugsgrößen.

Wegen der Vorteilhaftigkeit der Analyse mit Hilfe technischer Relationen ist festzustellen, ob für eine bestimmte Abweichungskategorie technologische oder sonstige funktionale Bezugsgrößen ermittelt werden können.

6. Ermittlung der Bezugsgrößenabweichungen.

Die Abweichungen der Größen, die als Bezugsgrößen fungieren, sind festzustellen.

7. Ermittlung der sonstigen Abweichungsketten.

Es bleiben die Folgeabweichungen der Bezugsgrößenabweichungen sowie der sonstigen Primärabweichungen zu quantifizieren.

8. Ermittlung von externen und internen Abweichungen.

Unabhängig davon, ob Bezugsgrößen existieren oder nicht, sind die Abweichungsursachen zu ermitteln und zu differenzieren nach externen und internen Ursachen. Sind Bezugsgrößen ermittelt, so sind die Ursachen für die Bezugsgrößenabweichungen nach externen und internen Ursachen zu unterscheiden.

9. Aufteilung der internen Abweichungen in dispositions- und exekutiv bedingte Abweichungen, sowie in autonome und induzierte Abweichungen.

Diese Gliederung kann aber an dieser Stelle nur dann zum Erfolg führen, sofern sie Primärabweichungen sind. Andernfalls können sie erst in den Residualabweichungen kasuistisch ermittelt werden, wenn alle Folgeabweichungen der Primärabweichungen von den Residualabweichungen bereits isoliert sind.

10. Zusammenfassung der nicht zuzuordnenden Residualabweichungen.

In den Residualabweichungen schlagen sich alle sonstigen Abweichungen nieder, die bislang nicht explizit analysiert werden konnten. Sofern sie überhaupt auf ihre Ursachen analysiert werden, kann die Analyse nur auf kasuistischem Wege vollzogen werden.

Im Anschluß an die allgemeine Systematik des Verfahrensprozesses müssen nun die wesentlichen Probleme der praktischen Analysemöglichkeiten innerhalb der verschiedenen Abweichungskategorien exemplarisch dargestellt werden. Wegen der Vielzahl der Einzelprobleme, die sich u.a. aus der Anzahl der verschiedenen Posten des Jahresabschlusses ergeben, können nur diejenigen herausgegriffen werden, anhand derer generelle Aussagen möglich sind.

332 Analyse der Bewertungsabweichungen

332.0 Problem der Bezugsgrößenbestimmung für Bewertungsabweichungen

Bewertungsabweichungen können grundsätzlich auf der Abweichung einer ihrer drei Elemente: Verwendungsregeln, Konventionen oder Rechenregeln des Jahresabschlusses beruhen.

Da nicht eine Sonderbilanz - etwa eine Liquidationsbilanz -, sondern der retrospektive Jahresabschluß Gegenstand der Analyse ist, können wir davon ausgehen, daß Plan- und Istabschluß nach denselben Verwendungsregeln aufgestellt werden. Somit sind Ab-

weichungen auf Grund geänderter Verwendungsregeln hier irrelevant.

Auch bezüglich der Konventionen gilt, daß sie i.d.R. konstant bleiben, weil sie sich aus Gesetzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergeben. Lediglich wenn sich diese ändern, z.B. wegen des Inkrafttretens eines neuen Gesetzes, können hierdurch Abweichungen begründet sein.

Anders ist es mit den Rechenregeln, soweit deren Anwendung im Ermessen des Einzelnen liegen. Es fragt sich, ob für Abweichungen in den Rechenregeln Bezugsgrößen existieren, so daß eine funktionale Beziehung zwischen diesen und den Rechenregeln festgestellt werden könnte.

Die Entscheidung, daß von einer Rechenregel auf eine andere, z.B. eine andere Abschreibungsmethode, übergegangen werden soll, ist i.d.R. bezüglich ihrer Auswirkungen quantifizierbar. Die Entscheidung selbst ist von der jeweils unterschiedlichen Konstellation der geschäftspolitischen Zwecke bestimmt, d.h. in sie geht eine Vielzahl außer- und innerbetrieblicher Daten ein. Nur wenn es gelänge, jeder Konstellation eine entsprechende Rechenregel zuzuordnen, könnte man von Bezugsgröße und funktionaler Abhängigkeit sprechen. Da das aber wegen der Komplexität der Entscheidungsdaten noch nicht möglich ist, muß auf eine Analyse von Bewertungsabweichungen mit Hilfe von Bezugsgrößen verzichtet werden. Folglich kann die Analyse nur kasuistisch durchgeführt werden.

Wegen der Vielzahl von Ursachen, die sich bei den Posten, die durch eine Abweichung der Rechenregeln verändert werden, auswirken, ist eine retrograde Analyse jedoch nur im Grenzfall mög-

lich. Deshalb ist es erforderlich, im Zeitpunkt der Ausführung - z.B. der Buchung - solche Informationen zu hinterlassen, aus denen Ursache und Auswirkung einer Abweichung von den geplanten Rechenregeln hervorgeht.

332.1 Kasuistische Analyse der Bewertungsabweichungen

Bei der einsetzenden kasuistischen Analyse muß also aus Aufzeichnungen über die Plandaten, die hier die geplanten Bewertungsmethoden sind, hervorgehen, ob und wo Änderungen vorgekommen sind. Da aber ohnehin Aufzeichnungen über vorgenommene Bewertungsabweichungen vorliegen müssen, ist es unerheblich, ob Primärabweichungen in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnungen festgestellt werden.

Wurde z.B. der Planung des Bestandes der "Maschinellen Anlagen" die lineare Abschreibungsmethode zugrundegelegt, wird aber z.B. zu Ende des vierten Nutzungsjahres eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen, um z.B. der Verkürzung der Nutzungsdauer auf Grund einer Änderung der amtlichen AfA-Tabelle der Finanzbehörde von 8 auf 5 Jahre zu entsprechen, so würde sich folgende Bewertungsabweichung ergeben:

Ausgangsbestand: 15 Drehbänke x 12.500,-- DM Anschaffungskosten = 187.500,-- DM

12,5 % lineare Abschreibung
= 23.437,50 DM/Jahr

Planbestand I:	93.750,-- DM am Ende des 4. Jahres
Istbestand:	<u>67.500,-- DM am Ende des 4. Jahres</u>
Differenz:	26.250,-- DM (= negative Gesamt- abweichung)

Die Bewertungsabweichung ergibt sich aus folgender Rechnung:

Neue AfA-Quote bei 5jähriger Nut- zung (20 % p.a.):	37.500,-- DM/Jahr
Planbestand II:	37.500,-- DM am Ende des 4. Jahres
./ . Planbestand I:	<u>93.750,-- DM am Ende des 4. Jahres</u>
Bewertungsab- weichung	- 56.250,-- DM.

Aus dem Anlagekonto wird nun entnommen, daß am 15.11. zwei neue Drehbänke außerplanmäßig zum Preis von je 15.000,-- DM angeschafft wurden, die aber erst im Folgejahr eingesetzt werden und daher im Berichtsjahr noch nicht abgeschrieben werden. Diese Anschaffungen werden als Mengenabweichung ausgewiesen.

Somit muß gelten:

$$\begin{aligned}\text{Gesamtabweichung} &= \text{Mengenabweichung} + \text{Bewertungsabweichung} \\ - 26.250,-- \text{ DM} &= 30.000,-- \text{ DM} + (- 56.250,-- \text{ DM}) \\ - 26.250,-- \text{ DM} &= - 26.250,-- \text{ DM}.\end{aligned}$$

Da die Bewertungsabweichung auf einer außerplanmäßigen Abschreibung beruht, muß die Position "Abschreibungen" in der GuV eine entsprechende - negative - Bewertungsabweichung enthalten. Die tertiäre Abweichung wäre die Schmälerung des Periodenerfolgs vor Ertragsteuern, das vierte Glied der Abwei-

chungskette die Steuerersparnis infolge höheren Aufwandes, d.h. verminderter Steueraufwand und verminderte Steuerrückstellung (5. Glied); das sechste wäre schließlich der Periodenerfolg nach Steuern.

Fraglich ist, wie aber weitere Konsequenzen infolge der Bewertungsabweichungen zu interpretieren wären. Folgende Situationen sind hier zu unterscheiden:

1. Die Konsequenz ist allein auf die Bewertungsabweichung zurückzuführen.

Es wäre denkbar, daß infolge der Steuerersparnis, die sich in höherem Kassenbestand oder Bankguthaben ausdrückt, eine geplante Verbindlichkeit nicht aufgenommen oder eine außerordentliche Tilgung vorgenommen werden kann. Wenngleich hier zunächst nichts dagegen zu sprechen scheint, auch diese Abweichungen als Bewertungsabweichungen zu bezeichnen, liegt doch zu den vorher genannten Bewertungsabweichungen ein wesentlicher Unterschied vor. Während diese Abweichungen nämlich unmittelbar durch die Abweichungsfortpflanzung ein Glied der Abweichungskette bildeten, stellt die Bewertungsabweichung für die angenommene außerordentliche Tilgung die Ursache dar. Sie ist nicht automatisch die Folge der Bewertungsänderung. Man hätte auch die dadurch bedingten zusätzlichen Finanzmittel für andere Zwecke verwenden können.

Es muß also festgestellt werden, daß bei der Entscheidung der Unternehmensleitung, die durch die Bewertungsänderung bedingten zusätzlichen Finanzmittel für bestimmte Zwecke zu verwenden, eine neue Ursachen- und damit möglicherweise Abweichungskette beginnt, die eventuell eine Planrevision

verlangen könnte. Mit dem Ende der ersten Kette ist allerdings die Ursache für die zweite Kette bestimmt.

Im Extremfall besteht diese "Kette" nur aus einem Glied, nämlich dann, wenn nach diesem Glied eine geplante Reaktion beginnt. War z.B. geplant, durch neue Verbindlichkeiten Investitionen zu tätigen, wurden diese aber nun möglich, ohne Verbindlichkeiten einzugehen, so war ja die Investition mit ihren Folgeerscheinungen geplant. Folglich können nicht alle Konsequenzen einer Abweichung nur in einer Ursache-Wirkungskette erfaßt werden, sondern die Konsequenzen kommen in mehreren "Ketten" zum Ausdruck, auch wenn diese allein auf die Bewertungsabweichungen zurückzuführen sind.

2. Die einsetzende Konsequenz ist nicht allein auf die Bewertungsabweichung zurückzuführen.

Würden die im Beispiel angenommenen zusätzlichen Finanzmittel zu einer nicht geplanten Investition verwendet, z.B. zur Anschaffung neuer Maschinen, so würde man diese u.U. nicht nur beschaffen, weil gerade die Finanzmittel vorhanden sind, sondern hätte sie ohnehin in Abänderung der Planung beschafft, weil die Marktsituation mittlerweile die Beschaffung neuer Kapazitäten sinnvoll erscheinen läßt. Zusätzliche Investitionen sind dann gar nicht auf die erste Abweichung - Bewertungsabweichung - zurückzuführen, sondern möglicherweise auf eine neue Konstellation mehrerer Plandaten.

In einem solchen Falle wäre die Ursache nicht mehr in der Bewertungsabweichung zu sehen, sondern möglicherweise als

eine nicht von einer konkreten Ursache allein bestimmten neuen Primärabweichung im Absatzpreisbereich auszuweisen.

Es ist unserer Meinung nach wenig vorteilhaft, eine Abweichung zu weit verästelt zu verfolgen, d.h. als Ursache für weitere Abweichungen anzusehen, wenn auf Grund der dispositiven Interdependenzen nicht festgestellt werden kann, welcher Grund für diese Konsequenzen in welchem Maße ausschlaggebend war. Denn das würde bei mehreren Ursachen die Quantifizierung jedes einzelnen Einflusses voraussetzen. Besser wäre es, die Abweichungen bewußt nur so lange zu verfolgen und auszuweisen, wie sie nicht in einer Fülle verschiedener Entscheidungsdeterminanten für neue Abweichungen aufgehen.

333 Analyse der Preisabweichungen

333.0 Bezugsgrößenbestimmung für Preisabweichungen

Für die Analyse der Preisabweichungen ist zu untersuchen, wie weit sich eine Abhängigkeit von Bezugsgrößen feststellen läßt. Dabei stellt sich die Frage, ob für Preisabweichungen in den verschiedenen Unternehmungsbereichen, in denen die Verbindung zum "Markt" und damit die Voraussetzung für Preisabweichungen überhaupt besteht, eine gemeinsame Bezugsgröße existiert. Es liegt nahe, zunächst die bisherige Praxis der Plankostenrechnung zu übernehmen. Dort ist der Preis selbst die Bezugsgröße für die Preisabweichungen. Wenn nämlich z.B. bei höheren Löhnen die gestiegenen Lohnkosten als Preisabweichungen interpretiert werden, sind sie gleichzeitig notwendige Abweichungen, da entsprechend die Lohnkosten steigen müssen. Entsprechend stellen die auf Lohn-

veränderungen beruhenden Personalaufwendungen Preisabweichungen in der GuV dar.

Wenn nun aber die Lohnkosten in anderem Umfang als dem der Tariflohnerhöhungen gestiegen sind, erhebt sich die Frage, weshalb - Mengenabweichungen ausgenommen - hier Abweichungen vorliegen. Man muß daraus folgern, daß eine Analyse der Abweichungen im wesentlichen der Abgrenzung der Preisabweichungen von den Mengen- und Bewertungsabweichungen dient. Die Ursache, die zu den verschiedenen Preisabweichungen, z.B. Löhnen, Material- und Verkaufspreisen geführt haben, und die Frage, ob diese notwendig oder nicht notwendig sind, bleibt aber unbeantwortet, wenn man den Preis für eine Sache gleichzeitig als deren Bezugsgröße ansieht. Es liegt hier zwar eine Bezugsgröße im Sinne der *causa efficiens* vor, aber nur für einen Teil der Preisabweichungen, nämlich den Preis selbst. Ob aber der Preis selbst eine notwendige oder nicht notwendige Veränderung darstellt, ist zumindest dann offen, wenn noch eine Einflußnahme auf die veränderten bzw. sich verändernden Daten möglich ist.

Ohne auf eine spezielle Preiskategorie, wie Bezugs- oder Absatzpreise einzugehen, könnte versucht werden, einen Maßstab für die Preisabweichung aus der Tatsache abzuleiten, daß der Preis häufig eine Funktion der Menge ist. Man könnte also die Menge als Maßstab für zwangsläufige oder nicht zwangsläufige Preisabweichungen testen.

Folgende Aspekte sind bei diesem Versuch zu beachten:

Die Abhängigkeit von Menge und Preis ist nicht immer gegeben. Als Beispiel dienen die Lohnsätze, bei denen für

den einzelnen Betrieb kaum eine Möglichkeit besteht, durch seine Nachfrage nach bzw. Freisetzung von Arbeitskräften die Lohnsätze zu beeinflussen. Sie sind für die einzelne Unternehmung in der Regel von der Menge unabhängig.

Bei dem Ein- und Verkauf von Sachgütern liegt dagegen häufiger eine Abhängigkeit zwischen Menge und Preis vor. Bei verkauften Produkten läßt sich diese relativ sicher ermitteln, da die Staffelung der Preise von der Unternehmung selbst vorgenommen wird. Bei gekauften Gütern läßt sich diese Relation von Preis und Menge häufig nur näherungsweise bestimmen.

Hinzu kommt aber sowohl auf der Einkaufs- wie auch Verkaufsseite, daß auch andere Faktoren als die Menge den Preis bestimmen, wie Qualität, Schnelligkeit der Lieferung, Kundendienst u.a.

Schließlich besteht häufig eine Interdependenz der Mengen und Preise untereinander, d.h. der Preis eines Gutes hängt nicht nur von der Menge dieses Gutes, sondern auch von der eines anderen Gutes ab. Wenn nämlich von einem Lieferanten verschiedene Güter abgenommen oder an einen Käufer verschiedene Güter abgesetzt werden, bemißt sich möglicherweise der Preis der einzelnen Güter nach der Gesamtmenge, z.B. auf Grund eines Bonus am Jahresende.

Wir können also festhalten, daß im Einzelfall zwar eine funktionale Abhängigkeit zwischen Preis und Menge besteht, man aber nicht generell von einer solchen Relation und damit Brauchbarkeit für eine Bezugsgrößenrelation ausgehen kann.

Ein weiterer Vorschlag könnte dahin gehen, die allgemeine Preisentwicklung, z.B. gemessen am Lebenshaltungskosten- oder Großhandelsindex, als Bezugsgröße für Preisabweichungen in der Unternehmung zu wählen. Die entsprechende Aussage müßte dann lauten: Soweit Preisabweichungen der Tendenz eines im einzelnen noch zu bestimmenden Preisniveaus folgen, sind sie notwendige Abweichungen; weichen sie davon ab, liegen fakultative, d.h. aus anderen Gründen mögliche Abweichungen vor.

Gegen eine solche Basis als Bezugsgröße spricht, daß sich die Preisentwicklung eines einzelnen Wirtschaftsgutes nur selten mit der Entwicklung des allgemeinen Index deckt.

Ein makroökonomischer Preistrend eignet sich deshalb nicht als Maßstab für die Preisabweichung eines bestimmten Wirtschaftsgutes. Er könnte sich aber als "Bezugsgröße" für die gesamten Preisabweichungen auf der Verkaufs- oder Einkaufsseite empfehlen, wobei er um so eher als solche verwendbar ist, je heterogener die Ein- oder Verkaufspalette einer Unternehmung ist. Dann entspricht eine unternehmensbedingte Preisentwicklung nämlich eher einem auf Durchschnittsbasis ermittelten makroökonomischen Preistrend.

Im Hinblick auf die Preisabweichungen muß man also feststellen, daß die Frage, ob Abweichungen notwendig oder nicht notwendig sind, in der Regel kasuistisch am Einzelfall geklärt werden muß. Damit verbunden ist gleichzeitig die Analyse der einzelnen Ursache sowie die Differenzierung in externe und interne, dispositions- und exekutivbedingte, sowie autonome und induzierte Abweichungen. Zur Abgrenzung gegenüber der Bewertungs- und Mengenabweichung muß aber der - wenn möglich retrograde - Analyseprozeß der Abweichungsfortpflanzung vorgenommen werden. Die daraus resultieren-

den Ergebnisse stellen die Ursachen für mögliche Konsequenzen dar. Diese Analyse setzt an der einzelnen Preisabweichung als technischer Bezugsgröße an.

333.1 Primäre Preisabweichungen in der Bilanz und GuV

Der Prozeß der Abweichungsfortpflanzung setzt bei der Bestimmung der Primärabweichungen ein. Entweder stößt man auf die Preisabweichungen infolge einer sichtbaren Abweichung bei einem entsprechenden Abschlußposten oder - weil durch Kompensation mehrerer Abweichungen keine Abweichung sichtbar ist - bei der Analyse von veränderten Plandaten.

Die Frage, an welcher Stelle im Jahresabschluß der Ausgangspunkt für eine Abweichungskette liegt, muß durch die Kenntnis der wirtschaftlichen Abläufe beantwortet werden. Wenngleich Bilanz und GuV interdependent sind, bilden sie doch einen unterschiedlichen Ausgangspunkt für die weitere Analyse der Preisabweichungen. Deshalb soll auch im Analyseverfahren zwischen Primärabweichungen in der Bilanz und GuV differenziert werden.

Primäre Preisabweichungen können in der Bilanz bei Beständen, Forderungen und Zahlungsmitteln je nach dem Zeitverhältnis der Zahlung zum Güterbezug oder -absatz und je nach der Art der bezogenen oder abgesetzten Güter auftreten.

Nach dem Zeitverhältnis der Zahlung zum Güteraustausch hat man zu unterscheiden, ob eine Vorauszahlung oder eine Nachzahlung, d.h. eine Zahlung nach Bezug, vorliegt. Liegt der

Zeitpunkt des Bezuges vor dem der Zahlung, schlagen sich primäre Preisabweichungen zunächst in den Bestandsposten nieder, bei umgekehrtem Zeit-Bezugsverhältnis zunächst in den Finanzkonten oder gegebenenfalls bei den Verbindlichkeiten oder Forderungen.

Da ein Verkauf von Gütern und Diensten zu einem vom Planpreis verschiedenen Istpreis keine Preisabweichungen bei zum Verkauf bestimmten Beständen hervorruft, treten bei diesen keine primären Preisabweichungen von der Absatzseite her auf; wohl aber, wenn Anzahlungen oder Vorwegzahlungen zu veränderten Istpreisen vorgenommen werden. Schließlich gibt es eine Reihe von bezogenen Gütern und Diensten, die nicht als Bestand in der Bilanz erscheinen, wie Energie, Löhne und Gehälter.

Man muß also trennen, ob Preisabweichungen primär in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung auftreten. Die Analyse kann aber weder unmittelbar bei der Bilanz noch bei der GuV ansetzen. Ein solches Procedere ist nicht möglich, weil die Preisabweichungen zwar vor der Mengenabweichung analysiert werden, aber in Bilanz und GuV noch nicht von der Mengenabweichung getrennt sind. Folglich muß zuvor in Eingangs- und Ausgangslisten festgestellt werden, welche Preise sich geändert haben. Durch einfachen Vergleich der Plan- und Istpreise läßt sich die jeweilige Preisabweichung nach der Subtraktion

$$(\text{Istmenge} \times \text{Istpreis}) - (\text{Istmenge} \times \text{Planpreis})$$

ermitteln.

Damit geht aber die Erfassung von Primärabweichungen nicht mehr von Bilanz und GuV aus, sondern wird auf Zusatzrechnungen ver-

lagert. In diesen müssen die im Zeitablauf festgestellten Primärabweichungen gespeichert und die Auswirkungen auf die Bilanz und GuV übertragen werden. Die dabei bestehenden Schwierigkeiten liegen weniger in der GuV als in der Bilanz. Da die GuV eine Strömungsrechnung ist, erscheinen in ihr die gesamten positiven und negativen Preisabweichungen am Ende des Jahres bei den verschiedenen Positionen. Die Bilanz gibt die primären Preisabweichungen in den Vorratsbeständen, den Finanzmitteln, den Forderungen und Verbindlichkeiten wieder. Da die Bestandsgüter, sofern sie Verbrauchsgüter sind, laufend umgeschlagen werden, werden zum Jahresende möglicherweise solche Bestände ausgewiesen, bei denen keine Preisabweichungen vorliegen.¹⁾ Die Abweichungen in den Finanzmittelkonten, z.B. Kasse, Schecks, Wechsel, aber können dann von anderen Abweichungen getrennt werden, wenn ihre kumulierten Beträge aus den Liquiditätsübersichten mit Ein- und Auszahlungen hervorgehen. Dagegen spricht auch nicht, daß aufgrund der Preisabweichungen möglicherweise neue Ausgaben getätigt werden, z.B. neue, nicht geplante Investitionen aufgrund höherer Absatz- oder niedriger Bezugspreise. Bei einem Überschuß der negativen über die positiven Preisabweichungen (Preissenkungen auf der Bezugsseite, Preiserhöhungen auf der Verkaufsseite) werden möglicherweise nicht geplante Verbindlichkeiten eingegangen. Über diesen Umweg können sich die finanziellen Mittel - falls die zusätzlichen Verbindlichkeiten die zusätzlichen Auszahlungen überschreiten - sogar am Jahresende erhöhen.

1) Das Problem der Identifizierung bestimmter Bestände mit bestimmten Preisen wird im Rahmen der Mengenabweichung erörtert.

Für exakte Aussagen über die Preisabweichungen als causa finalis weiterer Abweichungen ist es nötig, die Folgeabweichungen im System der Abweichungsfortpflanzungen zu analysieren.

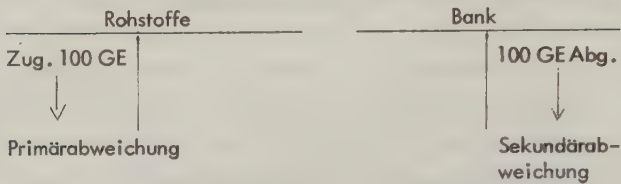
333.2 Preisfolgeabweichungen in der Bilanz und GuV

Die Erfassung der Sekundärabweichungen innerhalb des Prozesses der Abweichungsfortpflanzung bereitet grundsätzlich weder technisch noch inhaltlich Schwierigkeiten. Auf Grund der Aufzeichnungen in Eingangs- oder Ausgangstabellen, in denen Art, Menge und Preisunterschied eingetragen sind, läßt sich feststellen, welche Sekundärabweichungen im System der Abweichungsfortpflanzung bestehen. Ob Beschaffung oder Absatz gegen anschließende Bezahlung abgewickelt werden oder ob Verbindlichkeiten bzw. Forderungen entstehen, ist für die technische Erfassung der Sekundärabweichungen unerheblich. Häufig fallen sie innerhalb eines Buchungsaktes durch unmittelbare Gegenbuchung an.

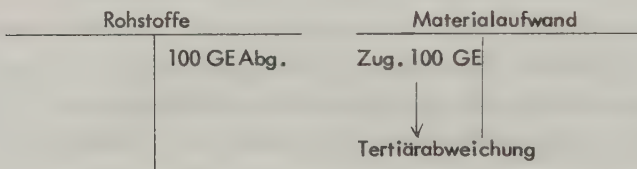
Folgendes Beispiel soll – buchungstechnisch vereinfacht mit T-Konten dargestellt – den Sachverhalt erläutern:

Die Unternehmung kauft Rohstoffe gegen Bankscheck und verarbeitet sie zu fertigen Erzeugnissen, die auf Lager genommen und bis zum Bilanzstichtag nicht verkauft werden. Die Preisabweichung soll insgesamt 100 Geldeinheiten (GE) betragen.

a) Buchung: Bestandskonto an Bankkonto 100 GE



b) Buchung: Materialaufwand an Bestand



c) Buchung: Fertige Erzeugnisse an GuV

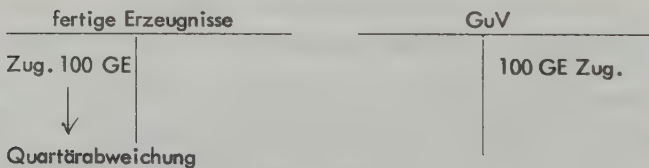


Abbildung 5

Das Beispiel zeigt, wie sich die Primärabweichung als Abweichungskette bis zum Bilanzposten "fertige Erzeugnisse" fortpflanzt.

Die Numerierung in Primärabweichung usw. dient der lückenlosen Erfassung der Fortpflanzung aller Abweichungen und der Erkennbarkeit der Folgeabweichungen.

Im folgenden wird versucht, die typischen Zusammenhänge des Einkaufs in Abhängigkeit von Bezugs- und Zahlungszeitpunkt systematisch darzustellen.

A Kauf mit sofortiger Bezahlung

1. Kauf mit Bestandskontoveränderung

- a) Buchung: Bestandskonto an Finanzkonto
Primärabweichung: Bestandskonto
Sekundärabweichung: Finanzkonto
- b) Buchung: Materialaufwand an Bestand
Tertiärabweichung: Materialaufwand
- c) Buchung: Erzeugnisse an GuV (Aufwandsausgleich)
Quartärabweichung: Erzeugnisse

2. Kauf ohne Bestandskontoveränderung

- a) Buchung: GuV an Finanzkonto
Primärabweichung: GuV (Aufwand)
Sekundärabweichung: Finanzkonto
- b) Buchung: Erzeugnisse an GuV (Aufwandsverrechnung)
Tertiärabweichung: Erzeugnisse

B Kauf auf Ziel

1. Kauf mit Bestandskontoveränderung

- a) Buchung: Bestandskonto an Verbindlichkeiten
Primärabweichung: Bestandskonto
Sekundärabweichung: Verbindlichkeiten

b) Buchung:

aa) Verbindlichkeiten an Finanzkonten

Tertiärabweichung: Finanzkonten

GuV an Bestandskonto

Quartärabweichung: GuV (Aufwand)

bb) GuV an Bestandskonto

Tertiärabweichung: GuV (Aufwand)

Verbindlichkeiten an Finanzkonten

Quartärabweichung: Finanzkonten

c) Buchung: Erzeugnisse an GuV (Aufwandsausgleich)

Quintärabweichung: Erzeugnisse

2. Kauf ohne Bestandskontoveränderung

a) Buchung: GuV (Aufwand) an Verbindlichkeiten

Primärabweichung: GuV

Sekundärabweichung: Verbindlichkeiten

b) Buchung:

aa) Verbindlichkeiten an Finanzkonten

Tertiärabweichung: Finanzkonten

GuV an Bestandskonto

Quartärabweichung: GuV (Aufwand)

bb) GuV an Bestandskonto

Tertiärabweichung: GuV (Aufwand)

Verbindlichkeiten an Finanzkonten

Quartärabweichung: Finanzkonten

c) Buchung: Erzeugnisse an GuV (Aufwandsausgleich)

Quintärabweichung: Erzeugnisse

C Vorauszahlung

1. Kauf mit Bestandskontoveränderung

- a) Buchung: geleistete Vorauszahlung an Finanzkonten
Primärabweichung: Vorauszahlung
Sekundärabweichung: Finanzkonten
- b) Buchung: Bestandskonto an Vorauszahlung
Tertiärabweichung: Bestandskonto
- c) Buchung: GuV an Bestandskonto
Quartärabweichung: GuV (Aufwand)
- d) Buchung: Erzeugnisse an GuV
Quintärabweichung: Erzeugnisse

2. Kauf ohne Bestandskontoveränderung

- a) Buchung: geleistete Vorauszahlung an Finanzkonten
- b) Buchung: GuV an Vorauszahlung
Tertiärabweichung: GuV (Aufwand)

Die dargelegten Zusammenhänge stellen im Bereich des Fremdbezuges die grundlegenden typischen Geschäftsabwicklungen dar. Daneben sind bei der Analyse noch die Wirkungen von Preisabweichungen auf andere Posten, z.B. Rückstellungen, zu beachten sowie Preisabweichungen besonderer Art, z.B. Veränderungen der Steuersätze. Wenngleich somit die gezeigten Wirkungen nicht vollständig sondern beispielhaft dargestellt sind, lassen sie doch für die Analyse wesentliche Aspekte erkennen.

- 1. Primärabweichungen und Sekundärabweichungen fallen durch die Art der doppelten Buchhaltung in vielen Fällen zugleich an. Da die Höhe und der Sachverhalt der Preisabweichung ohnehin mit Hilfe besonderer Aufzeichnungen festgehalten werden

müssen, läßt sich bei jedem Geschäftsvorgang erneut feststellen, welche Abweichung als primäre anzusehen ist und welche demgemäß als Folgeabweichung zu betrachten ist.

2. Die Erfassung der Preisabweichungen ist hauptsächlich ein Speicherungs- und Zurechnungsproblem. Die Problematik der Speicherung von Preisabweichungen ist in der Bilanz und GuV grundsätzlich unterschiedlich gelagert. Wegen des Strömungscharakters der GuV werden alle Preisabweichungen im Laufe der Planperiode bei den einzelnen Aufwands- und Ertragsposten kumulativ erfaßt, d.h. die Summe der einzelnen Preisabweichungen geht direkt in den **Schlußsaldo** ein. Während sich der **Schlußsaldo** z.B. einer bestimmten Aufwandsart aus den im Laufe der Planperiode angefallenen Teilaufwendungen durch Addition der jeweiligen Teilbeträge ergibt, kann unmittelbar beim Anfallen der einzelnen Teilbeträge vermerkt werden, in welcher Höhe eine positive oder negative Preisabweichung vorliegt. Es besteht beim Posten in der GuV allerdings die Möglichkeit, daß sich positive und negative Abweichungselemente kompensieren. Sobald sich also eine Preisabweichung als Aufwands- oder Ertragsabweichung niedergeschlagen hat, ist sie auch in dem ausgewiesenen Kontensaldo enthalten.

Die Höhe der einzelnen Preisabweichungen läßt sich entweder aus den schon genannten Ursprungsbelegen oder anhand interner Verrechnungspreise feststellen. Da aus der Kostenrechnung die verbrauchten Ist-Mengen bekannt sind, ergibt sich aus Multiplikation von $(\text{Istpreis} - \text{Planpreis}) \times \text{Ist-Menge}$ die entsprechen-

de Preisabweichung.

Da die Bilanz nur Bestände zu einem Zeitpunkt ausweist, ist das Speicherproblem im Gegensatz zu der GuV grundsätzlich anders gelagert. Sobald die Preisabweichungen aus einer bestimmten Transaktion sich im Bestand niedergeschlagen haben, erscheinen sie nur solange auf dem einzelnen Konto, bis sich der Bestand erneut umgeschlagen hat. So kann es vorkommen, daß zwar im Laufe der Planperiode Preisabweichungen signifikant werden, aber am Abschlußstichtag in ganz anderer Form in der Bilanz erscheinen. Schlägt sich z.B. eine Preisabweichung bei einem Kauf von Rohstoffen auf Kredit zunächst bei den Verbindlichkeiten – die Wirkung beim Stoffbestand soll hier außer Betracht bleiben – nieder, so wird sie bei Bezahlung des Kaufpreises vom Konto Verbindlichkeiten auf das Konto Kasse übertragen. Um am Ende des Jahres die Preisabweichung des Kontos Verbindlichkeiten feststellen zu können, müßte also bei jeder Bewegung auf diesem Konto vermerkt werden, ob sie Preisabweichungen enthält. Dieses Vorgehen müßte bei allen Positionen der Bilanz eingehalten werden, da nur so sichergestellt werden kann, ob bzw. in welcher Höhe Preisabweichungen entstanden sind. Im Gegensatz zur GuV würde die Analyse der Preisabweichungen in der Bilanz also besondere Erhebungen oder Aufzeichnungen erfordern.

Mit dem Problem der Speicherung eng verbunden ist das der Zurechnung. Darunter verstehen wir die grundsätzliche Notwendigkeit, Abweichungen beim Zugang auf ein Konto entsprechende Abweichungen beim Abgang gegenüberzustellen.

Entsteht beispielsweise infolge eines veränderten Absatzpreises eine Preisabweichung bei den Forderungen, so muß diese bei Bezahlung durch die Buchung "Bank an Forderungen" auf das Konto "Bank" übertragen werden. Von der Summe möglicher Preisabweichungen bei den Forderungen muß also diejenige isoliert werden, die der bezahlten Forderung entspricht. Gleiches gilt für die Verbindlichkeiten. Ebenso führt ein höherer als der geplante Anschaffungspreis eines Anlagegutes c.p. zu einer höheren Abschreibung. Die Fortpflanzung der Abweichungen läßt sich an Hand der Buchungsbelege verfolgen. Damit ist es möglich, zu identifizieren, daß sich die Abweichung von Konto A (z.B. Forderungen) auf Konto B (z.B. Kasse) fortgepflanzt hat. Damit bereitet die Zuordnung von Abweichungen keine grundsätzlichen Schwierigkeiten. Werden hingegen Kostengüter (z.B. Stoffe) zu unterschiedlichen Preisen auf Lager genommen, ohne daß sie voneinander getrennt werden, so ist die exakte Zurechnung, welcher Stoff in welches Produkt eingegangen ist, technisch häufig nicht möglich. Hier muß man sich - in Anlehnung an die jeweilige Bewertungspraxis im Jahresabschluß - für einen bestimmten Kreislauf (Fifo; Lifo; Hifo) entscheiden. Ginge man von der Fifo-Methode aus, so hätte dies zur Folge, daß nur der Bestand an Erzeugnissen mit den Einkaufslosen verglichen zu werden brauchte. Entsprechend den Ist-Verbrauchsmengen wird der Gesamtverbrauch den Einkaufspreisen in rückläufiger Reihenfolge zugeordnet. Dann erhält man wie bisher die Preisabweichungen für die Bestandsposten aus dem Produkt: $\text{Ist-Verbrauchsmenge} \times (\text{Istpreis} - \text{Standardpreis})$. Analog kann

die Preisabweichung auch bei den genannten anderen Bewertungsmethoden ermittelt werden.

Eine besondere Nuance des Zurechnungsproblems besteht darin, daß Preisabweichungen bei den Herstellungskosten nun wieder auf die Bestände der fertigen bzw. unfertigen Erzeugnisse übertragen werden müssen. Auch hier gilt es zu beachten, mit welcher Umschlagfolge gerechnet wird.

Entscheidend ist, ob fertige und unfertige Erzeugnisse zu Standard- oder Istpreisen bewertet werden. Während bei letzterer Methode Preisabweichungen voll auf die Bestandsveränderungen weitergegeben werden, sind sie bei Bewertung zu Standardpreisen ¹⁾ in einem gesonderten Posten der Aktivseite zu erfassen, der die Abweichungen der Standardpreise von den Istpreisen sammelt. ²⁾

Dieser Posten ist notwendig, um die Bilanzgleichung zu erfüllen, da der Aufwand höher als die zu Standardpreisen bewerteten Halbfertig- und Fertigerzeugnisse ist, wenn die Istpreise die Standardpreise übersteigen. In dieser Situation wäre also der Ausgleichsposten negativ, im umgekehrten Fall positiv.

Wird die Kalkulation in einer Unternehmung auf Basis der Vollkosten durchgeführt, so ist von diesem Ausgleichsposten derjenige in der GuV zu unterscheiden, der jeweils der Erfassung der Unter- oder Überdeckung der fixen Kosten dient, die dadurch entstehen kann, daß die auf Basis einer bestimmten Beschäftigung kalkulierten Fixkosten pro Stück infolge Beschäftigungsabweichung anfallen.

1) Vgl. dazu auch Wohlgemuth, Michael: Eignung und Verwendbarkeit der Planherstellkosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung, in: ZfbF, 1970, S. 387 - 406.

2) Vgl. Heiser, Hermann C.: Budgetierung, Berlin, 1964, S. 138.

Während also bei einer Vollkostenrechnung, die gleichzeitig Ist-Kostenrechnung ist, Preisabweichungen in den Fixkosten auf die Bestände und damit möglicherweise auf die Folgeperiode übertragen werden, tritt diese Wirkung bei der Methode des "Direct Costing" ¹⁾ nicht ein. Hier gehen die Fixkosten nicht in die Herstellungskosten ein, so daß Abweichungen nur bei den Konten der GuV erscheinen und nicht auf die Bestände der Erzeugnisse übertragen werden.

3. Der erläuterte Analyseprozeß der Abweichungsförpflanzung bezieht sich im wesentlichen auf Fragen der Erfassungstechnik. Zur technischen Erfassung muß eine entsprechend tiefe inhaltliche Gliederung des Jahresabschlusses für die spätere Verwendungsmöglichkeit unter verantwortungsorganisatorischen Gesichtspunkten kommen. Voraussetzung dafür ist ein genügend untergliedertes Rechnungswesen. Folglich erleichtert eine bereits ausgebaute Kostenarten- und Kostenträgerrechnung die Analyse. Eine vorhandene Plankostenrechnung brauchte im Hinblick auf Preisabweichungen in der GuV an diese nur noch soweit angeglichen zu werden, daß die Identität von Kosten und Aufwand erreicht wird. Hinzu müßte eine analoge Untergliederung der Ertragsseite der GuV treten. Die Gliederung der bilanziellen Preisabweichungen hat im Hinblick auf den Schwerpunkt der finanziellen Auswirkungen zu erfolgen. Die Differenzierung der Abweichungsursachen im Sinne der *causa finalis* in interne und externe, dispositions- und ausführung-

1) Vgl. Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 163 f.

bedingte sowie autonome und induzierte Abweichungen muß mangels einer praktikablen Bezugsgröße kasuistisch am Einzelfall vorgenommen werden.

334 Analyse der Mengenabweichungen

334.0 Bezugsgrößenbestimmung für Mengenabweichungen

334.00 Die Beschäftigung als Bezugsgröße

Zur vollständigen Erfassung der Abweichungen müssen drittens die Mengenabweichungen einbezogen werden. Sie sind insofern die bedeutsamsten, als die Mengengerüste der einzelnen Wirtschaftsgüter die Voraussetzung für die Ermittlung der übrigen Abweichungskategorien, wie z.B. Preis- und Bewertungsabweichungen, bilden. So wird die Preisabweichung aus dem Produkt

$$\text{Istmenge} \times (\text{Istpreis} - \text{Planpreis})$$

ermittelt. Ebenso wie für die Preisabweichungen muß versucht werden, für die Mengenabweichungen ein systematisches Instrumentarium zur Aufzeichnung notwendiger und nicht notwendiger Abweichungen zu schaffen. Dazu ist es wieder notwendig, Bezugsgrößen zu ermitteln, die als Maßstab für die Unterscheidung notwendiger und nicht notwendiger Abweichungen fungieren.

Da sich der Prozeß der Abweichungsförderung bei allen Abweichungskategorien grundsätzlich gleicht, braucht im folgenden auf die Probleme, die im Einzelfall bei der Abweichungsförderung von Mengenabweichungen auftreten, nicht mehr eingegangen zu werden. Vielmehr steht die Interdependenz zwischen

möglichen Bezugsgrößen und den einzelnen Mengenabweichungen zur Diskussion. Wegen der Vielfalt der Positionen im Jahresabschluß und der Heterogenität der die einzelnen Posten determinierenden Faktoren muß versucht werden, solche Bezugsgrößen zu wählen, von denen möglichst viele Abschlußpositionen abhängig sind, um die Abweichungsanalyse überschaubar zu halten.

Das Ziel einer Unternehmung kann nur durch Leistungserstellung (Beschäftigung) und Leistungsverwertung (Absatz) erreicht werden. Auf der Kontrolle dieser beiden großen Teilbereiche beruht folglich das Hauptaugenmerk der Unternehmungsleistung. Es liegt also nahe, die Bezugsgrößen zunächst in diesen beiden Bereichen zu suchen. Machen wir uns dabei die Erfahrung der Kostenrechnung zunutze, so ist die Beschäftigung als Bezugsgröße für den Bereich der Leistungserstellung prädestiniert. Da der Unterschied zwischen Kosten und Aufwand häufig nur gering ist und die Unterschiede leicht anzugleichen sind, läßt sich auch ein Großteil der Aufwendungen aus der GuV auf die Beschäftigung beziehen. Nicht so eindeutig sind die Positionen der Bilanz von der Beschäftigung determiniert. So hängen zwar die Bestände der Sachanlagen, Vorräte, fertigen und unfertigen Erzeugnisse direkt sowie teilweise die Finanzmittelkonten und Verbindlichkeiten indirekt von der Beschäftigung ab; andererseits werden verschiedene Bilanzpositionen überhaupt nicht funktional von dieser Bezugsgröße determiniert, sondern sind Ausdruck schwer zu systematisierender Elemente, insbesondere spekulative Transaktionen, Dispositionen zur Risikovorsorge u.ä. Es wird somit immer bestimmte Positionen geben, deren Abweichungen nur kasuistisch analysierbar sind.

Weiterhin gilt es zu berücksichtigen, daß einige Positionen zwar z.T. von der Beschäftigung abhängen, darüber hinaus aber durch weitere Einflußgrößen bestimmt sein können. Die Höhe des Ausweises eines Anlagegutes in der Bilanz ergibt sich beispielsweise weitgehend durch die Festlegung der bilanziellen Abschreibung. Andererseits wird die absolute Anzahl von Anlagen durch fertigungstechnische Notwendigkeiten, vor allem auch durch den Grad der Automation bestimmt. Veränderungen der übrigen Einflußfaktoren gehen entweder in die übrigen Abweichungen ein (z.B. Qualitätsabweichungen in die Preisabweichungen, Technisierungsgrad in die sonstigen Mengenabweichungen) oder müssen im Einzelfall als Residualabweichung eliminiert und kasuistisch erklärt werden.

Als technische Größe kann man die Beschäftigung definieren durch "Produktmenge pro Zeiteinheit". Es ist jeweils darauf zu achten, für welche Abschlußposten sie nur in einer anderen Dimension erfaßbar ist oder in eine solche umgerechnet werden muß, z.B. Arbeitsstunden pro Zeiteinheit für den Lohnaufwand, Einsatzmenge pro Leistungseinheit für Material. Gelingt es, einen Großteil der Jahresabschlußposten in Abhängigkeit von der Beschäftigung vorzugeben, entsprechend also die Mengenabweichungen als Beschäftigungsabweichungen zu kategorisieren, so wird dadurch erreicht, daß man die Frage nach den Ursachen - extern, intern, dispositions-, ausführungsbedingt, autonom oder induziert - nicht mehr bei jeder Position einzeln, sondern allein für die Beschäftigung als Bezugsgröße, stellen kann.

334.01 Der Umsatz als Bezugsgröße

Als zweiter wichtiger Teilbereich der Unternehmung war die Leistungsverwertung herausgestellt worden. Dabei muß die Phase der Leistungsverwertung nicht nur den Absatz, sondern auch den Eingang der Umsatzerlöse, d.h. die finanziellen Abschlüsse der Geschäfte erfassen, denn der Umsatz determiniert die Höhe der Forderungen und den Eingang der finanziellen Mittel aus Forderungen.

Eine Interdependenz zwischen Absatz und Beschäftigung liegt nun darin, daß sich die Produktion langfristig immer am Absatz orientieren muß. Zwischen Beschäftigung und Umsatz liegt aber eine mehr oder minder große Zeitspanne. Liegt Auftragsfertigung vor, so ist das Zeitintervall in der Regel vertraglich festgelegt. Bei Lagerfertigung hingegen ist die Länge des Zeitintervalls zwischen Produktion und Absatz ungewiß. Die Beschäftigung bis zum Ende der Planperiode läßt also keinen Schluß auf die Leistungsverwertung zu. Deshalb ist eine Ergänzung der Beschäftigung durch die Bezugsgröße Umsatz sinnvoll. Im einzelnen sprechen dafür folgende Gründe:

1. Der Umsatz ist wie die Beschäftigung eine eindeutig nach Mengen- und Preisgerüst quantifizierbare Größe. Die technische Voraussetzung für eine Bezugsgröße ist damit erfüllt.
2. Der Umsatz ist die Größe der Leistungsverwertung. Da er - im Hinblick auf die Mengenabweichungen - in der Dimension "Absatzmenge pro Zeiteinheit" gemessen wird, hat er dieselbe Dimension wie die Beschäftigung, soweit sie in Absatzeinheiten darstellbar ist. Man kann ihn somit der Beschäftigung ent-

sprechend gegenüberstellen.

3. Der Umsatz stellt insofern eine sinnvolle Ergänzung zur Beschäftigung dar, als die i.d.R. wichtigste Ertragsposition der GuV der Umsatz ist, während sich eine Vielzahl der Aufwendungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung ermitteln läßt. Auch in der Bilanz stellt der Umsatz das Pendant zur Beschäftigung dar, da er in der finanziellen Sphäre (Forderungen, finanzielle Mittel) besonders die Zuflüsse determiniert.
4. Großenteils liegen in den Unternehmungen ausreichend untergliederte Umsatzstatistiken vor. Ihre Differenzierung nach Produktarten, Verkaufsgebieten, Zeiträumen u.ä. kann somit weitgehend für die Ermittlung der umsatzbedingten Mengenabweichungen übernommen werden.¹⁾

334.1 Analyse der Abweichungen der Bezugsgrößen

Um die Abweichungen zu ermitteln, die zwangsläufig infolge einer Beschäftigungsabweichung angefallen sind, müssen zuvor die Abweichungen der Beschäftigung selbst festgestellt werden.

1) Vgl. z.B. die Vorschläge von Ostalkiewicz, Clarence, J.: Market Mix: the Key to Profitability, in: Management Accounting 1969, S. 28 - 30.

Sie ergeben sich durch Vergleich des Solloutputs mit dem Ist-output. Voraussetzung für die Sollvorgabe der einzelnen Posten ist aber, daß sie mit Hilfe von Schlüsselgrößen auf eine Einheit Solloutput bezogen werden. So muß z.B. für die Vorgabe des Lohnaufwands ex ante festgelegt werden, wieviel Lohneinheiten auf eine Output-Einheit entfallen. Erst wenn also die Abweichungen in den Bezugsgrößen ermittelt sind, ist auch die Voraussetzung für die Analyse der Abweichungen in den einzelnen Abschlußposten gegeben.

Die Analyse der Abweichungen der Bezugsgrößen selbst erstreckt sich nicht nur auf den Abweichungsbetrag, sondern auch auf die Ursachen, also auf die Frage, ob z.B. externe oder interne Gründe für die Abweichungen von Umsatz oder Beschäftigung vorliegen.

Eine Systematisierung der Abweichungsursachen ließe sich dadurch erreichen, daß die Entscheidungsparameter für eine Beschäftigungs- bzw. Umsatzvariation quantitativ dergestalt vorgegeben werden, indem bestimmten Wertkonstellationen der Parameter entsprechende Beschäftigungs- oder Umsatzgrößen ex ante zugeordnet werden.

Eine solche "Automation" des Ermittlungsprozesses zur Erfassung der Beschäftigungs- oder Umsatzabweichungen ist aber nur in Grenzfällen möglich, z.B. wenn - c.p. - die Beschäftigung allein von der Nachfrage abhängt, was aber meistens nicht zutrifft. ¹⁾

Normalerweise aber liegt eine dispositive Einzelentscheidung über die Beschäftigungsanpassung an die jeweils spezielle Daten-

1) Eine Möglichkeit direkter Abhängigkeit durch die Verwendung von "Regelungsprinzipien" zeigt Baetge.

Vgl. Baetge, Joerg und Steenken, Hans-Ulrich: Theoretische Grundlagen eines Regelungsmodells zur operationalen Planung und Überwachung betriebswirtschaftlicher Prozesse, in: ZfbF, 1971, S. 593 - 630, besonders S. 613 f.

konstellation der Entscheidungsparameter vor. Folglich wird i.d.R. eine ex post Erforschung der Ursachen nur kasuistisch möglich sein.

Da erfahrungsgemäß eine retrograde Prüfung ohne konkrete Aufzeichnungen sehr schwierig ist, sollten bereits im Entscheidungszeitpunkt entsprechende Vermerke angefertigt werden, aus denen hervorgeht, in welchem Verantwortungs-, Produktions- oder Umsatzbereich eine bestimmte Ursache zu einer bestimmten Veränderung der Beschäftigung bzw. des Umsatzes geführt hat.

Eine solche Differenzierung der Ursachen ist jedoch auch im Entscheidungszeitpunkt häufig nur näherungsweise möglich, z.B. bei der Frage, ob letztlich interne oder externe Ursachen eine Umsatzerhöhung oder einen Umsatzrückgang herbeigeführt haben. Sofern bei einer solchen Analyse eine Quantifizierung der Abweichungsursachen erreicht wird, kann durch entsprechende Aufteilung der bezugsgrößenbedingten Abweichungen der Einzelposten schließlich festgestellt werden, in welchem Umfang die verschiedenen relevanten Ursachen den Jahresabschluß beeinflussen haben.

- 334.2 Analyse der Einzelpostenabweichungen in Abhängigkeit von den Bezugsgrößen
- 334.20 Abweichungen in der Gewinn- und Verlustrechnung
- 334.200 Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung

Die Analyse der Abweichungen der Bezugsgrößen Beschäftigung und Umsatz selbst wird außerhalb der eigentlichen Abweichungsanalyse

des Jahresabschlusses vorgenommen. Dieser Analyseprozeß stellt sozusagen einen vorgeschalteten Schritt dar, während die eigentliche Abweichungsanalyse des Jahresabschlusses erst bei der Analyse der einzelnen Posten ansetzt.

Wegen der Vielzahl der Positionen sollen im folgenden nur die grundsätzlichen Aspekte dieser Analyse, differenziert nach GuV und Bilanz, dargestellt werden.

Da zudem die Abweichungsanalyse der GuV, soweit sie sich auf die Bezugsgröße Beschäftigung bezieht, eng mit der Abweichungsanalyse der Plankostenrechnung verwandt ist, kann die diesbezügliche Darstellung kurz gehalten werden.

Da die durch die Bezugsgrößen determinierten Abweichungen von ersteren im funktionalen Sinne abhängig sind, handelt es sich bei den Abweichungen der einzelnen Posten folglich um funktional notwendige, d.h. um "Sollabweichungen". Innerhalb des Jahresabschlusses bietet die Gewinn- und Verlustrechnung weit bessere Möglichkeiten der Analyse von Sollabweichungen als die Bilanz. Der Grund dafür liegt (1) in der Zeitraumbezogenheit der GuV-Positionen und (2) darin, daß in der GuV viele Primärabweichungen anfallen, die in der Bilanz als Sekundär- und Tertiärabweichungen erscheinen. Da die Bezugsgröße der GuV ebenfalls Zeitraumgrößen sind, lassen sich die Relationen zwischen den Bezugsgrößen und den einzelnen Aufwands- und Ertragsposten in derselben Dimension "Mengeneinheit/Zeiteinheit" darstellen. Diese Übereinstimmung ist auch zwischen den Bezugsgrößen der Plankostenrechnung und den Kostenabweichungen gegeben. Sie führt dazu, daß einer geplanten Beschäftigung für den Planungszeitraum direkt die für diesen Zeitraum geplanten "Sollkosten" zu-

geordnet werden. Diese Zurechnung geschieht nach Kostenstellen und Kostenarten auf die Kostenträger. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist ebenfalls nach Arten, allerdings nicht nach Kosten-, sondern nach Aufwandsarten gegliedert. Sofern also eine Unternehmung über eine Plankostenrechnung verfügt, bieten sich gute Ansatzpunkte, aus der Plankostenrechnung eine Planaufwandsrechnung ohne große Mühe abzuleiten. Die einzelnen Kostenarten müssen nur daraufhin untersucht werden, in welchem Maße sie mit dem entsprechenden Aufwand der Periode übereinstimmen. Nach der Bereinigung von Unterschieden lassen sich von den Plankosten die entsprechenden Planaufwendungen der GuV ableiten. Die "Bereinigung" der Kosten zu Aufwand bereitet insofern keine grundsätzlichen Schwierigkeiten, als diese Abgrenzung bei Bestehen einer Kostenrechnung ohnehin über die Abgrenzungsbuchungen vorgenommen wird.¹⁾ Solche Abgrenzungen können z.B. notwendig werden für Abschreibungen, die in ihrer Höhe in der Kostenrechnung und Gewinn- und Verlustrechnung unterschiedlich angesetzt sein können, falls sie in letzterer rein zeitbezogenen, in der Kostenrechnung aber stückbezogen oder in anderer Höhe verrechnet werden. Eine Plankostenrechnung bildet einen geeigneten Ausgangspunkt, um die Aufwendungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung zu analysieren. Es erübrigt sich an dieser Stelle, die Probleme der Plankostenrechnung im einzelnen auf die Plangewinn- und Verlustrechnung zu übertragen, da sich prinzipiell keine wesentlichen Unterschiede ergeben.

1) Vgl. u.a. Everling, Wolfgang: Die Abgrenzungsrechnung als Teil des internen Rechnungswesens, in: NB, 1971, S. 14-18

334.201 Abweichungen in Abhängigkeit vom Umsatz

Infolge der Bestimmung des Umsatzes als Bezugsgröße für Posten der GuV ergibt sich weiterhin die Möglichkeit, neben dem produktionsbezogenen Aufwand, der in Abhängigkeit von der Beschäftigung ermittelt wird, auch den umsatzbezogenen Aufwand in Abhängigkeit einer Hauptbezugsgröße zu analysieren.

Hinzu kommt, daß in der GuV auch die Ertragspositionen als Gegenkomponente zum Aufwand erfaßt werden. Damit geht die Abweichungsanalyse der GuV wiederum über die der Plankostenrechnung deutlich hinaus.

Aufwands- und Ertragsposten muß man, wenn man Abweichungen dieser Posten in Abhängigkeit vom Umsatz ermitteln will, danach differenzieren, ob sie mit der Umsatzmenge oder mit dem Umsatzwert variieren. Wie stark man diese Differenzierung beachten muß, hängt nicht zuletzt von der Art der betrachteten Unternehmung ab. So wird man bei einem Produktions- oder Handelsunternehmen nicht umhin können, die durch den Vertrieb der Produkte anfallenden Aufwendungen von den Aufwendungen zu trennen, die sich in Abhängigkeit vom Umsatzwert ergeben, wie z.B. Skonti und Rabatte. Andererseits werden in den rein monetär ausgerichteten Bereichen eines Bankbetriebes umsatzmengendeterminierte Abweichungen kaum eine Rolle spielen.

Es fragt sich, ob auch die Ertragsposten nach umsatzmengen- und umsatzwertdeterminierten Abweichungen getrennt werden müssen. Da neben der Zahl der verkauften Mengeneinheiten die Verkaufspreise den Wertumsatz bestimmen, bleibt nach der schon vorgenommenen Analyse der Preisabweichungen für weitere

Ertragsabweichungen nur die Erklärung einer Veränderung der Umsatzmenge.

334.21 Abweichungen in der Bilanz

334.210 Problematik der Analyse der Einzelpostenabweichungen in der Bilanz

Als Grund dafür, daß die Analyse der Abweichungen in der Gewinn- und Verlustrechnung unproblematisch erscheint - besonders im Hinblick auf die Übernahme von Informationen aus einer möglicherweise vorhandenen Plankostenrechnung - ist die Zeitraumbezogenheit der GuV herausgestellt worden. Würden auch die Positionen in der Bilanz zeitraumbezogen sein, könnte man alle in der GuV ermittelten beschäftigungsbedingten Abweichungen entsprechend ihrem Bezug zur Bilanz einfach "durchbuchen". Da aber die Bilanzposten Stichtagsbestände sind, also der Saldo kumulierter Geschäftsvorfälle, setzen sie sich jeweils aus den Anfangsbeständen, den positiven und negativen Wertbewegungen, die auch in der GuV erkennbar sind, und den von der GuV nicht determinierten Zu- und Abgängen zusammen. Abweichungen und die Auswirkungen der GuV lassen sich also infolge ihrer kumulierenden Einwirkung auf die Bilanzposten nicht mehr im einzelnen erkennen. Hinzu kommt, daß die Unternehmensleitung bis zum Abschlußstichtag wegen der zwischenzeitlichen Abweichungen neue Dispositionen getroffen hat, die ebenfalls in die Bilanzposten eingehen. Dieser Tatbestand, von der Analyse der Preisabweichungen bereits als Speicherungs- und Zurechnungsproblem

bekannt, stellt sich bei der Analyse beschäftigungs- und auch umsatzbedingter Abweichungen in der Bilanz erneut, allerdings entsprechend den Charakteristika der einzelnen Bilanzposten.

Da bei der Analyse der Bilanzpositionen nicht auf bereits bekannte Rechnungssysteme wie eine Plankostenrechnung zur Analyse der Abweichungen zwischen geplanter und tatsächlicher GuV zurückgegriffen werden kann, müssen im folgenden einige wesentliche Bilanzposten bezüglich ihrer speziellen Problematik dargestellt werden. Im Anschluß daran lassen sich aus den jeweiligen Erkenntnissen einige generelle Schlußfolgerungen für das jeweilige Vorgehen bei der Analyse und dessen Problematik ziehen.

334.211	Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung
334.211.0	Abweichungen im Anlagevermögen
334.211.00	Abweichungen bei der Position "Grundstücke"

Die "bebauten" und "unbebauten Grundstücke" sind jeweils Sammelposten, hinter denen sich eine Vielzahl von Grundstücksarten mit unterschiedlichem Bestimmungszweck verbirgt. So können z.B. unbebaute Grundstücke zum Zwecke der Kapitalanlage, zur Vorratswirtschaft für die Unternehmensausdehnung, zu Abbauzwecken oder zur Spekulation angeschafft werden. Bebaute Grundstücke können zu analogen Zwecken verwendet werden, darüber hinaus z.B. für die Betriebsgebäude oder für Arbeitnehmerwohnungen. Damit

wird deutlich, daß nicht die jeweilige Position "Grundstücke" im Hinblick auf Beschäftigungsabweichungen analysiert werden kann, sondern im einzelnen die sich dahinter verbergenden jeweiligen speziellen Arten.

Veränderungen bei Grundstücken zu Spekulationszwecken werden als dispositiv bedingt betrachtet.

Eine funktionale Abhängigkeit zwischen Beschäftigung und Grundstücken wird aber dann vorliegen, wenn es sich um sog. Abbaugrundstücke handelt. Hier liegt i.d.R. eine besonders eindeutige Relation zwischen beiden Größen vor.

Dagegen sind Vorratsgrundstücke keineswegs eindeutig der Beschäftigung als Determinante zuzurechnen. Wenn überhaupt eine engere Verzahnung von Beschäftigung und Vorratsgrundstücken besteht, dann unterscheidet sie sich von den normalerweise anzutreffenden Abhängigkeiten durch die Langfristigkeit dieser Beziehung. Bei langfristigen Abhängigkeiten können Abweichungen aber nur dann systematisch als Sollabweichungen erkannt werden, wenn eine genaue zeitliche Verknüpfung der Bezugsgröße und der abhängigen Variablen vorgegeben ist und der langfristige Bestimmungsparameter (Bezugsgröße) sich innerhalb der kurzfristigen Planperiode signifikant verändert hat. Eine zeitliche Verknüpfung liegt dann vor, wenn der time-lag - im Grenzfall 0 - zwischen Veränderung der Bezugsgröße und der abhängigen Variablen feststeht.

Eine weitere Abhängigkeit wird zwischen der Beschäftigung und den Grundstücken - einschließlich Gebäuden - vorliegen, die Wohnraum für die Beschäftigten darstellen. Die Interdependenz wird hier in der Beschäftigung über die Zahl der Beschäftigten zu den Grundstücken - incl. Gebäude - für deren Unterbringung gegeben sein. Daneben machen sich aber - analog zum Fall der Vorratsgrundstücke - wiederum eine Anzahl von Störfaktoren bemerkbar, die aber i.d.R. ebenfalls langfristig geplant werden, so daß Zu- und Abgänge auch hier bereits bei der Aufstellung der Planbilanz berücksichtigt werden.

Während Abweichungen bei den genannten Grundstücksposten Primärabweichungen in der Bilanz darstellen, sind andererseits auch Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung in der Bilanz zu registrieren, die primär in der GuV ihren Niederschlag finden. Hierunter fallen z.B. die Abbaugrundstücke, deren Veränderung in der Bilanz technisch - vereinfacht dargestellt - durch die Buchung "per GuV an Grundstücke" entsteht. Wenngleich hier nicht der Wert der Bilanzposition gleichlaufend mit dem zeitlichen Abbau vermindert wird, dürfte sich doch - wenn auch nur in gewissen Blöcken - eine entsprechende Veränderung des Abbaues in entsprechenden Abweichungen dieses Bilanzpostens bemerkbar machen.

334.211.01 Abweichungen bei der Position "Maschinen
und maschinelle Anlagen"

Abweichungen bei der Position "Maschinen und maschinelle Anlagen" können durch die vier Vorgänge Zugang, Abgang,

Zuschreibung und Abschreibung entstehen.

Obwohl Investition und Desinvestition sich an der Beschäftigung ausrichten, wird eine Abweichung im Zugang während der Planperiode - d.h. kurzfristig - i.d.R. nicht in einem funktionalen Verhältnis zur Beschäftigungsänderung stehen. Der Grund dafür ist einmal, daß die Beweglichkeit der Unternehmung bei der Realisierung ihrer Investitionsvorhaben durch finanzielle oder technische (z.B. Investitionsgüterherstellung) Engpässe eingeschränkt ist, so daß der Planungszeitraum für tiefgreifende Änderungen im allgemeinen zu kurz ist. Eine weitere wesentliche Ursache kann die fehlende Notwendigkeit - z.B. wegen kapazitätsmäßiger Spielräume - oder Bereitschaft der Unternehmensleitung sein - etwa weil sie eine Beschäftigungsschwankung nur als kurzfristig interpretiert -, nicht eingeplante Investitionen vorzunehmen oder Desinvestitionen zu veranlassen. Vielmehr wird die Unternehmensleitung auf andere Anpassungsformen zurückgreifen, die sich - wie bei der intensitätsmäßigen oder zeitlichen Anpassung - nicht unmittelbar auf den Bestand, also auf die Bilanz, auswirken. Abweichungen infolge von Zu- oder Abgängen werden also im wesentlichen auf Grund anderer Determinanten als der Beschäftigung beruhen. Die Abhängigkeit wird i.d.R. langfristiger Natur sein.

Bei der Position "Maschinen und maschinelle Anlagen" tritt das Problem der Abhängigkeit der Abschreibungen von der Beschäftigung besonders deutlich auf. Die Abschreibungen werden im offiziellen Jahresabschluß nach Nutzungsperioden bemessen, die sich nach handels- oder steuerrechtlichen Normen richten. Die dem Jahresabschluß zugrunde gelegte Nutzungs-

zeit kann aber von der tatsächlichen Nutzungsdauer erheblich abweichen, ohne daß deswegen die Abschreibungsbeträge geändert werden. Verändert sich nun die tatsächliche Nutzungsdauer durch eine Beschäftigungsabweichung, so wird hierdurch häufig der Abschreibungsbetrag nicht beeinflusst.

Abweichungen in der Bilanz können nicht unbedingt die Grundlage für weitere Entscheidungen hinsichtlich der Steuerung des Unternehmens liefern, da z.B. die für den offiziellen Jahresabschluß maßgeblichen Bestimmungen - hier die planmäßige Abschreibung als zeitproportionale Anschaffungspreisverteilung - nicht hinreichend genau sind und detaillierte, z.B. aus der Kostenrechnung resultierende Erkenntnisse für weitere Dispositionen notwendig sind. Es sollte nicht versucht werden, nur zugunsten einer vereinfachenden Analyse auf aussagefähigere Bezugsgrößenanalysen zu verzichten. Würde man beispielsweise den gesamten Abschreibungsbetrag der Planperiode auf die Beschäftigung beziehen, so würden die übrigen Abschreibungsursachen, z. B. ruhebedingter Verschleiß, technische Überalterung oder zeitliche Determinanten nicht berücksichtigt. Um zu aussagefähigen Analysen zu kommen, darf also nicht bei einer ersten - beschäftigungsbezogenen Analyse - haltgemacht werden.

- 334.211.1 Abweichungen im Umlaufvermögen
- 334.211.10 Abweichungen in der Position "Unfertige und fertige Erzeugnisse"

Das Mengengerüst der in der Bilanz erfaßten fertigen oder nicht

fertigen Erzeugnisse stellt ein Maß für die Beschäftigung dar, wenn neben dem Umsatz auch die Bestandsveränderungen der Betrachtungsperiode berücksichtigt werden müssen. Im Hinblick auf die Notwendigkeit der Abweichungen gilt es aber zu ermitteln, wie hoch die Beschäftigungsabweichung ist und ob folglich noch andere Abweichungen, z.B. Verbrauchsabweichungen, auftreten.

Die Höhe der Beschäftigungsabweichung bei den Erzeugnissen ergibt sich dabei aus der Bestandsveränderung und der Umsatzabweichung sowie dem System der Verrechnung der Kosten auf die Bilanzposten.

Die Umsatzabweichung läßt sich im Zusammenhang mit der Analyse der GuV ermitteln. Die Bestandsveränderungen ergeben sich aus der Bilanz selbst, die Art der Kostenverrechnung aus dem Rechnungswesen der Unternehmung. Ihr kommt für die Analyse entscheidende Bedeutung zu. An einem Beispiel soll gezeigt werden, wie sich bei unterschiedlicher Methode der Herstellungskostenberechnung die Beschäftigungsabweichung bei den Beständen der Bilanz ermitteln läßt. Folgende Werte seien gegeben.

$B^{(p)}$	=	Plan-Beschäftigung	=	20.000 Stück
$B^{(i)}$	=	Ist-Beschäftigung	=	10.000 Stück
$M^{(p)}$	=	Plan-Bestand	=	1.000 Stück
$M^{(i)}$	=	Ist-Bestand	=	1.000 Stück
$K^{(p)}$	=	Variable Plan-Stückkosten	=	DM 5,--/Stück
$F^{(p)}$	=	Fixe Plan-Kosten	=	DM 40.000,--

Auf der Basis der Planbeschäftigung und Gesamtkalkulation ergibt sich der Planwert der Planbilanz aus

$$M^{(p)} \times \left[\overline{K^{(p)}} + (F^{(p)} : B^{(p)}) \right] = \text{Planbilanzwert}$$

Setzen wir die Zahlen des Beispiels in die allgemeine Formel ein, so ergibt sich für den Planbilanzwert

$$1.000 \times \left[\overline{5} + (40.000 : 20.000) \right] = 7.000, -- \text{ DM}$$

Aufgrund der Dispositionen der Unternehmensleitung soll sich z.B. der Ist-Bilanzwert auf DM 9.000,-- bei einem Ist-Bestand von 1.000 Stück belaufen. Unter der Annahme, weder die fixen noch die variablen Kosten hätten sich gegenüber ihren Planwerten verändert, ergibt sich bei einer angenommenen negativen Beschäftigungsänderung in Höhe von 10.000 Stück eine Sollabweichung wie folgt:

$$M^{(i)} \times \left[\overline{K^{(p)}} + (F^{(p)} : B^{(i)}) \right] = \text{notwendiger Ist-Bilanzwert}$$
$$1.000 \times \left[\overline{5} + (40.000 : 10.000) \right] = 9.000, -- \text{ DM}$$

Wir stellen fest, daß der tatsächliche Ist-Bilanzwert mit dem notwendigen Ist-Bilanzwert bei Berücksichtigung der veränderten Beschäftigung übereinstimmt. Folglich ist die vorliegende Abweichung von 2.000,-- DM eine notwendige Beschäftigungsabweichung; eine auf etwaigen Unwirtschaftlichkeiten beim Verbrauch basierende Residualabweichung (Verbrauchsabweichung) liegt nicht vor.

Unterstellen wir nun, die Planbeschäftigung sei die Normalbeschäftigung und habe die geringsten Stückkosten. Die Stückkosten von DM 7,-- (DM 5,--/Stück = variable Planstückkosten; DM 2,-- = fixe Planstückkosten) seien also Normalkosten. Um keine Beschäftigungsschwankungen auf die Bestände zu übertragen, müßten dann die Bestände mit diesen Normalkosten aktiviert werden. Es

läge also der Fall der Kalkulation der Herstellungskosten auf Basis der Normalbeschäftigung vor.

Für den notwendigen Ist-Bilanzwert ermitteln wir:

$$1.000 \times (5 + 2) = 7.000.$$

Eine Abweichung ergibt sich nicht, denn es gehen weder Beschäftigungsabweichungen noch Verbrauchsabweichungen in die Bestände ein. Sie würden also nur in den entsprechenden Aufwandskonten als Abweichungen erscheinen, da dort nicht "Normalaufwendungen", sondern stets der tatsächliche Aufwand erfaßt wird.

Die beiden unterschiedlichen Arten der Herstellungskostenverrechnung führen also bei einer Abweichung von der Planbeschäftigung zu einem unterschiedlichen Ausweis der Beschäftigungsabweichungen entweder in den Bilanzbeständen oder in der GuV.

334.211.11 Abweichungen in den Finanzkonten

Während sich die bisher analysierten Abweichungen auf spezielle Wirtschaftsgüter wie Grundstücke, Maschinen, Rohstoffe u.ä. bezogen, können die Abweichungen der Finanzkonten auf Transaktionen mit allen diesen Wirtschaftsgütern beruhen. Zu den Finanzkonten sollen im folgenden sowohl die Zahlungsmittelkonten wie Schecks, Wechsel, Bargeld, Guthaben bei Banken als auch solche Konten gezählt werden, die einen

Anspruch auf Erhalt von Zahlungsmitteln oder eine Verpflichtung zur Zahlung solcher Mittel darstellen, wie Forderungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten. Das Problem bei der Ermittlung von beschäftigungsabhängigen Sollabweichungen, also solchen Abweichungen, die zwangsläufig mit einer Beschäftigungsabweichung anfallen, besteht in einer besonderen Ausprägung des von der Analyse der Preisabweichungen bekannten Speicherungs- und Zurechnungsproblems. Dieses besteht bei den Finanzkonten darin, einer Änderung des Verbrauchs oder Gebrauchs von im Produktionsprozeß eingesetzten sachlichen und personellen Faktoren die entsprechende Abweichung in den Finanzkonten zuzurechnen.

Zwei konkrete Teilprobleme sind darin enthalten:

- Während zur Ermittlung der Preisabweichungen lediglich eine Verbindung zwischen der Lieferung von Gütern und ihrer Bezahlung bestehen muß, kommt bei der Ermittlung der beschäftigungsbedingten Mengenabweichung das Problem hinzu, genaue Aussagen über den Verbrauch der gekauften Wirtschaftsgüter zu treffen. Veränderungen der Beschäftigung führen ja zu einer Veränderung des Verbrauchs an Stoffen oder gekauften Waren. Ob aber Veränderungen des Verbrauchs auch zu Veränderungen der Finanzkontenbestände führen, hängt von verschiedenen, im einzelnen noch zu erörternden Faktoren, z.B. von der Lagerdisposition und vom Zeitpunkt der Bezahlung der verbrauchten Güter ab.
- Bei gleichartigen Wirtschaftsgütern ist im einzelnen nicht nachzuvollziehen, wann welches Gut verbraucht wird. Damit fehlt aber gleichzeitig die Basis um festzustellen, ob ein in der Plan-

periode verbrauchtes Gut am Abschlußstichtag bezahlt war oder nicht, ob sich also die Veränderung nur auf die Position Verbindlichkeiten beschränkt oder nicht. Die Konsequenz ist, daß man Beschäftigungsabweichungen nicht in den einzelnen Konten, z.B. Verbindlichkeiten oder Kasse, registrieren kann, sondern nur die Wirkung einer solchen Abweichung auf die gesamten finanziellen Mittel und Schulden des Unternehmens.

Zur Lösung dieser Probleme müßte man sich vergegenwärtigen, welche Beziehungen zwischen der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, seiner Bezahlung und seinem Verbrauch bestehen können. Verdeutlichen wir die möglichen Zeitdivergenzen am folgenden Beispiel eines lagerfähigen Fertigungsstoffes. Dabei geben wir den Zahlungszeitpunkt im Verhältnis zur Planperiode jeweils vor und zeigen die möglichen Beziehungen zwischen Materialverbrauch und -bezug einerseits und dem Zahlungszeitpunkt andererseits. Man erhält folgende Beziehungen:

1) Zahlung in der Vorperiode

- a) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Planperiode
- b) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Folgeperiode
- c) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Planperiode
- d) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Folgeperiode

2) Zahlung in Planperiode

- a) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Vorperiode
- b) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Planperiode
- c) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Folgeperiode
- d) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Planperiode
- e) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Folgeperiode
- f) Materialbezug in Folgeperiode, Verbrauch in Folgeperiode

3) Zahlung in Folgeperiode

- a) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Vorperiode
- b) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Planperiode

- c) Materialbezug in Vorperiode, Verbrauch in Folgeperiode
- d) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Planperiode
- e) Materialbezug in Planperiode, Verbrauch in Folgeperiode

Um also entscheiden zu können, welche Finanzkontenabweichungen auf Beschäftigungsabweichungen basieren, muß festgestellt werden,

- a) welches Wirtschaftsgut wann angeschafft,
- b) welches Wirtschaftsgut wann bezahlt,
- c) welches Wirtschaftsgut wann verbraucht wird.

Wären diese Daten bekannt, so ließe sich ermitteln, wo dem Verbrauch innerhalb der Planperiode eine Finanzkontenbewegung gegenüberstände. Dies könnte sein:

- a) in einer Vorperiode bei den Zahlungsmitteln,
- b) in einer Vorperiode bei den Verbindlichkeiten,
- c) in der Planperiode bei den Zahlungsmitteln,
- d) in der Planperiode bei den Verbindlichkeiten.

Aus dieser Zuordnung wird ersichtlich, daß eine Beschäftigungsabweichung der Planperiode bei solchen Wirtschaftsgütern, die in einer Vorperiode bezahlt und angeschafft wurden, innerhalb der Finanzmittel der Planperiode überhaupt nicht wirksam wird.

Dasselbe gilt für etwa vorhandene Verbrauchsabweichungen.

In der Realität läßt sich aber nicht immer zwischen Anschaffung, Bezahlung und Verbrauch gleichartiger Wirtschaftsgüter differenzieren. Eine Lösung ließe sich dadurch finden, daß im Wege einer Konvention bestimmte Annahmen getroffen werden

- über die Reihenfolge von Anschaffung und Verbrauch der Güter; etwa derart, daß die zuerst angeschafften Güter auch zuerst verbraucht werden;
- über die Reihenfolge der Bezahlung im Verhältnis zur Anschaffung der Güter, etwa derart, daß die zuerst angeschafften Güter auch zuerst bezahlt werden.

Damit wäre auch formal festgelegt, in welchem Maße sich Beschäftigungsabweichungen über den Verbrauch auf die Finanzmittel auswirken.

Gehen wir beispielsweise davon aus, daß der Planverbrauch genau den Vorräten und den in der Planperiode anzuschaffenden und zu bezahlenden Gütern entsprechen soll, so würde sich jede Beschäftigungserhöhung - wenn zwar mehr Güter angeschafft, aber nicht bezahlt werden - in einer Erhöhung der Verbindlichkeiten auswirken.

Ausgangspunkt auch für analoge Überlegungen bei anderen Anschaffungs-Verbrauchs-Bezahlungsverhältnissen müßte jeweils die gesamte bezahlte Summe für Verbrauchsgüter in der Planperiode sein. Bei einer positiven Beschäftigungsabweichung würde dann c.p. der Finanzmittelbestand kleiner oder die Verbindlichkeiten größer; bei einer negativen Beschäftigungsabweichung entsprechend des Finanzmittelbestandes größer oder die Verbindlichkeiten kleiner. Die entsprechenden Abweichungen bei Finanzmitteln oder Verbindlichkeiten müßten dann als Beschäftigungsabweichungen interpretiert werden.

Möglicherweise ergäben sich aber aus der Wirkung einer Beschäftigungs- oder auch Verbrauchsabweichung auf den Finanzblock wieder

Auswirkungen auf die Entscheidungen der Unternehmung. Im Sinne der Abweichungsfortpflanzung müßte dann auch die Folgeabweichung als Tertiär-, Quartär- usw. -abweichung gekennzeichnet werden.

Dieser Sachverhalt ließe sich schematisch wie folgt darstellen:

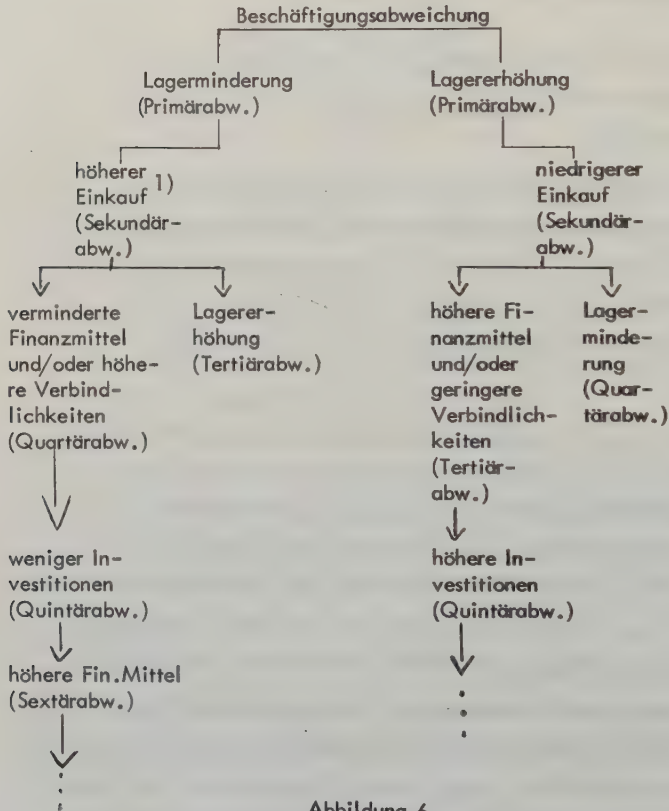


Abbildung 6

Das Beispiel veranschaulicht, wie sich der Prozeß noch beliebig fortsetzen ließe.

1) Wenn wir den Einkauf nach der optimalen Lagermenge ausrichten, müßten die Zukäufe höher als geplant ausfallen.

Grundsätzlich läßt sich nichts gegen eine eindeutige Abweichungskette mit sechs Gliedern einwenden. Das würde aber nicht nur zu einer häufig (wie das Beispiel zeigt) möglicherweise formal verwirrenden Vielzahl von Abweichungsgliedern führen, sondern auch i.d.R. keine sinnvolle Aussage mehr liefern, da mit der Zunahme der Folgeabweichungen die Wahrscheinlichkeit von Reaktionen des dispositiven Faktors ebenfalls steigt. Deshalb sollte vielmehr, wie im Zeitpunkt der Planrevision auch, an einer gewissen Stufe die Abweichungskette unterbrochen und zwischenzeitlich neu aufgenommen werden.

Das könnte an bestimmten, für die Unternehmung besonders wichtigen Punkten geschehen, z.B. bei Input-Output-Abweichungen im technischen Bereich - etwa bei Quantitäten oder Qualitäten - oder bei Abweichungen in den Forderungen oder besonders auch bei den Finanzmitteln. Als "technische" Hilfsmittel für die Realisierung dieses Verhaltens könnte man sich möglicherweise des Prinzips der Regelung ¹⁾ bedienen.

1) Zu diesem Prinzip und den Möglichkeiten seiner Anwendung vgl. besonders Baetge, Jörg und Steenzen, Hans-Ulrich: Theoretische Grundlagen eines Regelungsmodells zur optimalen Planung und Überwachung betriebswirtschaftlicher Prozesse, in: ZfbF, 1971, S. 593 - 630, hier besonders S. 599 - 602.

Das Prinzip der Steuerung scheidet hier als verwendungsfähiges Modell i.d.R. aus, weil es sich bei den komplexen Veränderungen des Unternehmensablaufs durch Störgrößen, die - wie in Abschnitt 321.21 gezeigt - auch externer Natur sein können, meistens um stochastische, nicht aber um funktionale Zusammenhänge handelt. Eine Fülle von Abweichungen beziehen sich auf den dispositiven Bereich der Unternehmung, dessen Konsequenz dann ein einsetzendes Rückkoppelungssystem ist, d.h. es setzt kein automatisches Steuerungssystem ein. Dieses wird allenfalls im technischen Bereich oder bei sehr einfachen kaufmännischen Vorgängen verwendbar sein.

Da für eine Unternehmung die laufende Überwachung der Finanzmittel besondere Bedeutung im Hinblick auf ihren Fortbestand hat und außerdem – wie oben dargestellt – eine zeitlich und sachlich genaue Analyse der Veränderung in den einzelnen Sparten der Finanzmittel besonders problematisch ist, empfiehlt sich der Einbau eines Regelungssystems gerade an dieser Stelle.

Dabei wäre es aber sinnvoll, die Abweichungswirkung nicht bei den einzelnen Konten (Forderungen, Verbindlichkeiten, Kassenmittel, Bankguthaben etc.) zu analysieren, sondern bei dem gesamten Finanzblock bzw. der Finanzierung insgesamt vorzunehmen.

Die Aufgabe des Systems (Regelkreis) wäre wie folgt zu skizzieren: Es soll sicherstellen, daß der Finanzmittelbestand – inkl. Liquiditätsreserven – einen bestimmten Sollwert, der sich aus den Planungen als für die Unternehmung optimal erwiesen hat, nicht über- oder unterschreitet. Sobald Störgrößen eine Abweichung zwischen Soll- und Istwert hervorrufen, wird anhand einer Meßstelle der Unternehmungsleitung dieser Sachverhalt gemeldet, die dann Anweisung erteilt, auf welche Weise der Sollwert wieder angesteuert werden soll.

Auf die Systematik der Abweichungsanalyse übertragen heißt das, die Abweichungskette bei Überschreitung von Toleranzen abbrechen, die aufgetretenen Abweichungen zu analysieren, aber die Veränderungen in der prospektiven Bilanz und GuV, die aufgrund der neuen Maßnahmen eintreten, nicht als weitere Folgeabweichungen der Störgrößen bis zum Jahresende fortzuschreiben, sondern ihnen entsprechende Sollwerte zuerkennen. Der Prozeß

der Abweichungsanalyse würde also immer dann unterbrochen, wenn auf Grund eines bestimmten Abweichungswertes quantitativer oder qualitativer Art ein Rückkoppelungseffekt einsetzt, der Veränderungen der ursprünglichen Sollwerte nach sich zieht.

334.212 Abweichungen in Abhängigkeit vom Umsatz

In Abschnit 334.01 waren die Determinanten für den Umsatz als Bezugsgröße herausgestellt worden. Folglich erhebt sich auch hier die Frage, welche Bilanzpositionen in Abhängigkeit vom Umsatz geplant werden und infolgedessen auch umsatzbedingte Abweichungen aufweisen. Analog zu den Abweichungen in Abhängigkeit von der Beschäftigung können an dieser Stelle ebenfalls nur exemplarisch besondere Probleme herausgestellt und allgemeine Schlußfolgerungen gezogen werden. Die systembedingte Problematik ist dabei ebenfalls mit der identisch, die bereits bei der bisherigen Erläuterung der Abweichungsanalyse dargestellt wurde. Sie besteht in der Schwierigkeit der Zurechnung und Speicherung der umsatzbedingten Folgeabweichungen.

Betrachten wir beispielsweise die Forderungen. Die Forderungen werden unmittelbar durch den Umsatz determiniert, da häufig keine Barverkäufe getätigt werden. Nur wenn man davon ausgehen kann, daß eine Unternehmung ihre Produkte und Waren nur auf Ziel absetzt, kann man die Sollabweichungen der Forderungen, die zwangsläufig auf Veränderungen des Plan- gegenüber dem Istumsatz beruhen, ermitteln, indem von einer bestimmten Relation "Forderungen : Umsatz" ausgegangen wird. Wenn neben

dieser Relation die durchschnittliche Dauer der Zielinanspruchnahme bekannt ist, bietet die Differenzierung der "zwangsläufig" mit dem Umsatz variierenden Forderungshöhe gegenüber der faktultativen Abweichung grundsätzlich keine Schwierigkeiten.

Diesem Fall relativ einfacher Abweichungsanalyse, die z.B. durch weitere Unterteilung der Umsätze nach individuellen Kriterien verfeinert werden kann, stehen auch schwierigere Prozesse gegenüber. Zu diesen rechnen insbesondere die Einordnung der langfristigen Abhängigkeit der Bilanzpositionen vom Umsatz in das System der Abweichungsanalyse sowie die Einordnung der umsatzbedingten Abweichungen der Finanzkonten in die Gesamtabweichung dieser Position. Im Verhältnis zur Analyse der Beschäftigungsabweichungen bei den Finanzkonten ist aber das Verfahren hier weniger kompliziert, weil es sich bei der Umsatzabweichung um eine "homogene" Abweichung handelt, d.h. Abweichungen bei den Finanzkonten, die durch Umsatzveränderungen bedingt sind, brauchen nur einer Größe, und zwar einer Netto-Strömungsgröße, zugerechnet zu werden, während die Abweichungen bei den Finanzkonten, die auf einer Beschäftigungsabweichung beruhen, vielen unterschiedlichen Elementen, die die Beschäftigungsveränderung ausmachen, zuzurechnen sind. Die umsatzbedingten Abweichungen in den Finanzkonten sind zudem als Differenz zwischen Umsatzabweichung und Forderungsabweichung leichter zu quantifizieren.

Dieser Vorgang wird allerdings dann erschwert, wenn die Inanspruchnahme des Zahlungsziels starken Schwankungen unterliegt, was häufig der Fall ist. Dann kann es auch hier sinnvoller sein, statt bei Forderungen, Geldmitteln und Verbindlichkeiten einzeln die Abweichungsanalyse vorzunehmen, einen diese Einzelkonten

umfassenden "Finanzblock" zu analysieren.

Allerdings bleibt das Problem bestehen, die aus den Umsatzabweichungen resultierenden neuen Dispositionen der Unternehmensleitung herauszustellen, zu dessen Lösung wir eine Planrevision bzw. die Aufnahme einer neuen Abweichungskette vorgeschlagen hatten.

- | | |
|-----|---|
| 4 | Wertung des Informationsbeitrags der Abweichungsanalyse |
| 40 | Wertung des Informationsbeitrags für insiders |
| 400 | Wertung anhand der erreichbaren Flexibilität der Plangrößen |

In Abschnitt 31 waren die Kriterien, die den Informationswert der Abweichungsanalyse bestimmen, dargestellt worden. Nach der Erörterung der Problematik der Analyse gilt es folglich, das Ergebnis der Überlegungen im Hinblick auf die Realisierbarkeit der obengenannten Kriterien herauszustellen. Da zu untersuchen war, in welchem Ausmaß eine Analyse der Abweichungen zwischen einem Plan- und Istjahresabschluß den Informationsstand der insiders und outsiders verbessert, wird die Erfüllung der Kriterien je nach der speziellen Ausprägung für insiders und outsiders getrennt geprüft. Dabei muß es sich herausstellen, ob und in welchem Ausmaß die Aufstellung eines Planabschlusses und die anschließende systematische Abweichungsanalyse den insiders zusätzliche Informationen vermitteln. Es ist folglich der Informationsstand der insiders zu vergleichen, den diese mit und ohne eine Abweichungsanalyse zwischen Plan- und Istabschluß erreichen. Da somit der Informationswert einer systematischen Abweichungsanalyse zu ermitteln ist, wird im folgenden Abschnitt die Wertung der Abweichungsanalyse für insiders und outsiders getrennt durchgeführt.

matischen Abweichungsanalyse von dem jeweils schon bestehenden Informationsinstrumentarium abhängt, kann er exakt nur im Einzelfall ermittelt werden. Eine allgemeingültige Aussage über den Informationswert der Abweichungsanalyse läßt sich aber dadurch treffen, daß man ihre Informationen mit denen des herkömmlichen, retrospektiven Jahresabschlusses vergleicht, als dessen Ergänzung sie konzipiert ist.

Da sich aber herausgestellt hat, daß der erreichbare Grad an Flexibilität der Vorgaben entscheidend für den Aussagewert der Abweichungsanalyse ist, soll zunächst die Realisierbarkeit flexibler Vorgaben gewertet werden.

Die Problematik der Realisierung eines möglichst flexiblen Planabschlusses, der es erlauben würde, entsprechend der Veränderung seiner Parameter jeweils neue Planwerte setzen zu können, liegt

in der vielschichtigen Interdependenz der einzelnen Abschlußpositionen, die ex ante nicht vollständig kalkulierbar ist, und

in der mangelnden Quantifizierbarkeit funktionaler und vor allem stochastischer Beziehungen zwischen Bestimmungsparametern und abhängigen Variablen.

Wie am Beispiel der Beschäftigung und des Umsatzes als Bezugsgrößen gezeigt wurde, läßt sich für eine Vielzahl von Abschlußpositionen das Problem der flexiblen Vorgaben grundsätzlich lösen.

Problematisch wird jedoch die Zuordnung der entsprechenden Sollabweichungen zu den Bezugsgrößen durch die nicht einplanbaren

Dispositionen der Unternehmensleitung. Wegen der Unvorhersehbarkeit der Reaktionen der Unternehmungsleitung auf ihrerseits nicht antizipierbare oder antizipierte "Störgrößen" von innen oder außen, kann man keine flexiblen Vorgaben für das Verhalten des dispositiven Faktors schaffen. Von der Existenz solcher Folgeereignisse aber abzusehen, hieße, an der Realität vorbeigehen und das Problem nicht lösen.¹⁾

Sobald also eine Anpassung oder Gegensteuerung vorgenommen wird, entstehen damit - entsprechend der veränderten Zielfunktion des dispositiven Faktors - neue Sollgrößen für die betroffenen Posten der Bilanz und/oder GuV. Ob die durch die neue Zielvorgabe im Verhältnis zu der ursprünglichen Zielvorgabe eingetretenen Abweichungen bei den einzelnen Abschlußposten notwendig oder nicht sind, läßt sich im Zeitpunkt der Planrevision - um eine solche handelt es sich hier ja - allerdings nicht feststellen. Ob nämlich eine Entscheidung der Unternehmungsleitung, die sich damit an eine neue Situation "angepaßt" hat, "richtig oder falsch" war, läßt sich erst ex post feststellen.

Damit wird der Vergleich der Ist- mit den Sollwerten zwangsläufig noch einmal Überprüfungspflichtig, wenn nämlich eine Beurteilung der Qualität der Planung möglich ist.

1) So schreibt z.B. H. Schmitt in diesem Zusammenhang: Es wird hier u. im folgenden von dem Fall abgesehen, daß Folgeereignisse noch in derselben Periode auftreten können.
"Schmitt, Hermann J.: Planungsbuchhaltung, Zur Integration von Buchhaltung und Planung. Berlin, 1971, Anmerkung 3, S. 95.

Es läßt sich also feststellen, daß in Anbetracht einer "nur" teilflexiblen Abweichungsanalyse, die besonders durch die laufenden Reaktionen des dispositiven Faktors auf interne und externe Störgrößen bedingt ist, eine Revision der Sollvorgaben - eine Planrevision - notwendig werden kann, wenn nicht am Ende der Planperiode der Istabschluß einem starren Planabschluß gegenüberstehen soll, so daß aussagefähige Abweichungen nicht ausgewiesen würden.

Der Nachteil, der aus dem Streben nach möglichst flexiblen Sollgrößen entsteht, liegt dann allerdings in einer wiederholten Verkürzung der Planperiode. Eine Abweichungsanalyse zwischen einem für ein Jahr aufgestellten Planabschluß und einem alle Ereignisse dieses Jahres widerspiegelnden Istabschluß ist folglich nicht sinnvoll.

401 Wertung anhand der erreichbaren Meßbarkeit der Abweichungen

Die Beeinträchtigung durch mangelnde Flexibilität der Planparameter kommt ferner in der Einschränkung der systematischen Abweichungsanalyse zum Ausdruck. Eine Vielzahl von Abweichungsursachen kommt nur in der Residualabweichung zum Ausdruck und muß aus dieser kasuistisch isoliert werden. Falls das nicht gelingt, käme in diesem Fall die Abweichungsanalyse nicht über das Stadium hinaus, Abweichungen nur einer bestimmten Gruppe zuzuordnen: der Gruppe der Residualabweichungen. Der Aussagewert wäre entsprechend gering. Die von uns exemplarisch geschilderten Probleme

im Zusammenhang mit der Residualabweichung können sich dadurch mildern, daß die Planungsrechnung nicht auf eine geringe Zahl von Bezugsgrößen beschränkt bleibt. Je mehr Bezugsgrößen wir bestimmen, desto größer wird - auch im Verhältnis zur Plankostenrechnung - der Aufwand, den dieses Informationsinstrument erfordert.

Neben der Zuordnung bestimmter Abweichungen zu den Kategorien wie Preis- und Mengenabweichungen hatten wir die Abweichungen eingestuft in externe und interne, hier in ausfuhrungs- und dispositionsbedingte Gruppen. In einigen Fällen wird diese Abgrenzung nicht quantitativ exakt möglich sein, wie z.B. bei einer Umsatz- oder Beschäftigungsabweichung selbst, d.h. den Abweichungen der von uns gewählten Bezugsgrößen. Über die Wirkung z.B. eines Werbefeldzuges gibt es nach Wissen des Verfassers bislang noch keine Methode, exakt die interne Wirkung der Werbung von sonstigen externen Auswirkungen zu trennen.

Es handelt sich bei den entwickelten Lösungsvorschlägen zwar um exakte Ergebnisse aufgrund der Prämissen des jeweiligen Modells, nicht aber um eine genaue Nachweisbarkeit der tatsächlichen Verursachung. Die modellhafte Zurechnung der Gesamtabweichung auf z.B. externe und interne Abweichungen kann demnach im Einzelfall nur eine Scheingenauigkeit aufweisen. Es muß deshalb geklärt werden, ob nicht in den beschriebenen möglichen Situationen die Abweichungen nur im Sinne einer ordinalen Maßskala zu werten sind, d.h. ob nicht aufgrund der Wahrscheinlichkeiten die interne oder externe Ursache als wahrscheinlicher, damit größer oder - vice versa - kleiner ist.

Wenn sich beispielsweise ermitteln läßt, daß die interne Ursache für eine Abweichung etwa doppelt so stark zu gewichten ist wie die externe, läßt sich aus dem absoluten Betrag der Gesamtabweichung eine Aufteilung vornehmen. Da die Gesamtabweichung immer dem kardinalen Ordnungssystem zuzurechnen ist - sie ist in absoluter Höhe und in der Dimension "DM" meßbar -, beruhen auch die Teilabweichungen auf kardinalen Meßvorgängen. Nur wenn z.B. lediglich eine Differenzierung der verschiedenen Ursachen in "größer oder kleiner" möglich ist, liegt eine ordinale Einteilung vor.

Folglich handelt es sich bei allen Gesamtabweichungen um kardinal ermittelte Abweichungen, die Zurechnung der Teilabweichungen auf bestimmte Abweichungsursachen aber kann Ausdruck eines

- (1) nominalen Meßvorganges sein, wenn diese eben nicht bestimmten Ursachen zuzurechnen sind, sondern nur der Kategorie der Residualabweichungen;
- (2) ordinalen Meßvorganges sein, wenn sich keine quantitativen Aussagen über die Wirkungen der verschiedenen Ursachen treffen lassen;
- (3) kardinalen Meßvorganges mit unterschiedlichem Genauigkeitsgrad sein, wenn eine auf objektiven oder subjektiven Wahrscheinlichkeiten basierende quantitative Aufteilung oder eine sogar funktionale Zuordnung möglich ist.

402 Wertung anhand der Differenzierbarkeit der Abweichungen

Im Anschluß an die Darstellung des Flexibilitäts- und Messungsproblems erhebt sich die Frage, welcher sachliche Informationswert für insiders durch die Aufstellung eines Planabschlusses und einer anschließenden Abweichungsanalyse trotz der bisherigen Einschränkungen besteht.

Dieser hängt weitgehend von dem Ausmaß ab, in dem es gelingt, alle für die Planperiode geplanten Unternehmensaktivitäten in ihren Auswirkungen auf den Planabschluß zu erfassen. Dadurch nämlich wird die sektorale Sicht, wie sie z.B. in Finanz-, Investitions- oder Kostenplänen vorherrscht, überwunden und in ein Gesamtplanungsbild¹⁾ eingebettet. Damit erhält die Unternehmung eine Planabbildung in der Form, in der sie auch bislang die Aktivitäten - allerdings retrospektiv - zu beurteilen gewohnt war.

Allerdings darf andererseits die Gefahr nicht verkannt werden, die - besonders bei großen Unternehmungen - in der Zusammenfassung aller Aktivitäten zu einem Gesamtbild besteht: die Aussagefähigkeit nimmt mit steigender Komprimierung ab. Das

1) Nicht nur theoretische Forderungen, auch die Kommentare aus der Praxis betonen die Notwendigkeit der Gesamtschau der Unternehmung. Vgl. u.a. Jones Kandell, R.: Integrated Budget: A Tool for Planning and Control, in: Management Accounting, Vol. 50, June 1969, S. 78 f.

Die Gesamtschau der Unternehmung - ausgedrückt durch den Begriff "management accounting" - wird auch als die typische Wende der Accounting-Theorie in den letzten Jahren bezeichnet. Vgl. Keller, J. Wayne: The Link between Accounting and Management, in: Management Accounting, Vol. 50, Juni 1969, S. 37: "It has moved from 'cost accounting' to 'management' accounting."

gilt nicht für die Ergebnisse in Form der Abschlußposten, sondern nur für die Analyse der Vielzahl von Ursachen, die gemeinsam die letztlich erscheinende Abweichung bewirkt haben. Dieser Einwand ist jedoch auch nur dann berechtigt, wenn versucht würde, retrograd, ausgehend von einer am Jahresende festgestellten Abweichung zwischen Soll und Ist, die dafür maßgeblichen Ursachen erforschen zu wollen. Es dürfte anhand der vorausgehenden Darstellung deutlich geworden sein, daß ein solches Vorgehen zur Erfolglosigkeit verurteilt ist. Ohne eine systematische Aufzeichnung aller laufenden Abweichungen und die sofortige Speicherung der dafür maßgeblichen Ursachen ist eine Abweichungsanalyse nicht möglich.

Ein besonderes Gewicht kommt nach unserer Meinung der Tatsache zu, daß der mit der Planbilanz verbundene Gedanke der Abweichungsanalyse den bisher vorherrschenden Blick auf die Kosten bzw. Aufwands- und Ertragsseite auch auf die Bilanz lenkt. Es wird damit möglich, die Auswirkungen auf die Bestände im einzelnen zu erfassen und – was entscheidend ist – die Ursachen für entsprechende Abweichungen z.B. bei den Vorräten, den verschiedensten Formen des Anlagevermögens, den Forderungen, den Verbindlichkeiten im Zusammenhang darzustellen und zu analysieren.

Wenngleich sicherlich die Bilanz nur eine von vielen möglichen Darstellungsweisen des Unternehmungsgeschehens ist, so wird sie doch in der Praxis von insiders und outsiders am meisten verwendet. Schon von daher ist die Erweiterung der Planungsrechnung auf dieses Instrument und die Verbesserung der Kontrollrechnung ein erheblicher Gewinn.

Die bedeutendste Einschränkung erfährt die Abweichungsanalyse aber durch die nur pragmatisch zu lösenden Probleme der Zurechnung der Abweichung zu den einzelnen Ursachen und durch das Problem der Speicherung.

Sachliche und zeitliche Schwierigkeiten treten hier auf.

Die Abhängigkeit der einzelnen Posten von den Einflußgrößen (Bezugsgrößen) bzw. der Bezugsgrößen von anderen externen oder internen Determinanten ist häufig nicht funktional; Abhängigkeiten zwischen Größen (Jahresabschlußposten), die dem Willenseinfluß des exekutiven bzw. dispositiven Faktors unterliegen, können häufig nicht in funktionalen Gleichungen beschrieben werden. Dieses Problem drückt sich sachlich primär in mangelnder Genauigkeit aus – Abschnitt 401 -. Der zeitliche Aspekt, den wir besonders bei den Finanzmitteln verdeutlicht haben, führt ebenfalls nur unter pragmatischen Annahmen zu einigermaßen brauchbaren Ergebnissen. Das größte Handicap in diesem Zusammenhang bildet die notwendige Unterbrechung der Abweichungsketten, die die Folge von Störgrößen sind, wenn nämlich aufgrund von Reaktionen der Unternehmensleitung eine Planrevision erforderlich wird. Wir haben zu zeigen versucht, wie durch das System eines Reglers der Prozeß einer solchen Planrevision abgewickelt werden könnte. Es bleibt jedoch das Problem bestehen, daß bei häufig notwendiger Planrevision der Analyseprozeß mehrmals im Jahr durchgeführt werden muß und daß sich dadurch auch die Kosten in erheblichem Maße erhöhen.

Abschließend muß festgestellt werden, daß die Erstellung eines Planabschlusses nur sinnvoll sein kann, wenn auch eine Abweichungsanalyse durchgeführt wird. Die Ergebnisse einer solchen Analyse lassen aber Detailpläne und ihre Analysen keineswegs überflüssig erscheinen.

Planbilanzen dienen im wesentlichen der Ergänzung bestehen-
der Planungsinstrumente; Abweichungsanalysen sind zur Schwer-
punktanalyse geeignet.

41 Wertung des Informationsbeitrages für outsiders

Die Situation der outsiders ist von der der insiders grundsätzlich verschieden, da sie neben dem Jahresabschluß über keine Detailinformation verfügen. Sie sind folglich auf den publizierten Jahresabschluß angewiesen und daher an einer Verbesserung der Information interessiert, so daß sich die Frage stellt, in welchem Ausmaß diese durch die Publizierung eines Planabschlusses in Ergänzung zum herkömmlichen Jahresabschluß erreicht wird.

Die Veröffentlichung eines ex ante Planabschlusses durch eine Unternehmung vermehrt insofern die Informationen für die outsiders, als sie über die Ziele der Unternehmung für die folgende Abrechnungsperiode, soweit sie sich im Jahresabschluß niederschlagen, global unterrichtet werden. Allerdings besteht hier wieder die Gefahr, daß nur äußerst vorsichtig ermittelte Planwerte innerhalb des Planabschlusses veröffentlicht werden, da die Unternehmensleitung versuchen wird, sich möglichst nicht durch negative Abweichungen "bloßzustellen". Die internen Planwerte mit Sollcharakter dürften folglich i.d.R. von den veröffentlichten Daten abweichen. Die Beurteilung der Unternehmensleitung anhand solcher intern aufgestellter Planabschlüsse wird somit wieder sehr erschwert. Auch ein

unter groben und pessimistischen Annahmen aufgestellter Planabschluß verbessert die Beurteilung der Unternehmensleitung wie auch die Möglichkeit, den Jahresabschluß als Entscheidungsinstrument in die eigenen Pläne einzubauen.

Dem ex ante Jahresabschluß auf seine Objektivität durch eine objektive Instanz, z.B. durch Wirtschaftsprüfer, begutachten zu lassen, löst das Problem der pessimistischen oder optimistischen Prognose nicht. Denn ein Wirtschaftsprüfer dürfte kaum entscheiden können, wie die Unternehmensleitung ihre Annahmen über die Zukunft gewichten muß. Er könnte lediglich prüfen, ob die technischen Voraussetzungen für die Realisierbarkeit der Planung bei gegebener Gewichtung der einzelnen Faktoren vorliegt.

Im Laufe der bisherigen Erörterungen ist zudem deutlich geworden, daß der bloße Vergleich des Plan- und mit dem Istabschluß keinen Aufschluß über die Ursachen der Abweichungen geben kann. Die Komplexität der Abweichungsanalyse erfordert vielmehr für die Erkenntnis der Ursachen eine Reihe interner Detailkenntnisse, über die outsiders nicht verfügen können. Folglich vermögen outsiders lediglich den absoluten Grad der Zielrealisierung zu messen, ohne die Bedeutung ermessen und die Ursachen dafür angeben zu können.

Die Unternehmung müßte also selbst eine Abweichungsanalyse vorlegen, über deren Form und Umfang im einzelnen noch zu befinden wäre. Sicherlich ist das Interesse der outsiders an Einzelinformationen nicht so groß wie das der insiders. Dadurch würde es aber möglich und sinnvoll, die publizierte Ab-

weichungsanalyse, die allerdings nur die wesentlichsten Ursachen enthalten könnte und sich folglich von dem internen Analysesystem erheblich unterscheiden dürfte, durch eine objektive Instanz, z.B. durch Wirtschaftsprüfer, prüfen zu lassen. Ein fachkundiger Dritter müßte auch in der Lage sein, sich ein Bild über den Gehalt der gegebenen Begründungen für Abweichungen zu machen, so daß für die outsiders eine relativ verlässliche Information vorliegen dürfte.

- Adam, Adolf: Messen und Regeln in der Betriebswirtschaft. Einführung in die informationswissenschaftlichen Grundzüge der industriellen Unternehmensforschung, Würzburg 1959
- Adam, Dietrich: Produktionsplanung bei Sortenfertigung, Wiesbaden 1969
- Adler, Hans; Düring, Walter; Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar, Band 1, Rechnungslegung, vierte Auflage, völlig neu bearbeitet, Stuttgart 1968
- Agthe, Klaus: Die Abweichungen in der Plankostenrechnung. Ihre Ermittlung, Analyse und Verrechnung, Freiburg 1958
- AICPA: Accounting Trends and Techniques, Eighteenth Edition, New York 1964, Section 1,2
- Albach, Horst: Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB, 1965, S. 21 - 31.

Systeme der Planung in großen Unternehmensgruppen, in: Unternehmerische Planung und Entscheidung. Bochumer Beiträge zur Unternehmungsführung und Unternehmensforschung, Band 2, hg. v. Walther Busse von Colbe und Peter Meyer-Dohm, Bielefeld 1969, S. 11 - 37

Zur Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem Teilwert, in: WPg, 1963, S. 624 - 631.
- Asztély, S.: Das Ziel des Jahresabschlusses, in: ZfB, 1967, S. 291 - 313

- Backer, Morton: Accounting Theory and Multiple Reporting Objectives, in: Modern Accounting Theory. A Revision of Handbook of Accounting Theory, Englewood Cliffs, N.J., 1966, S. 439 - 463
- Baetge, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Schriftenreihe des Institutes für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 2, Düsseldorf 1970
- Baetge, Jörg und Steenken, Hans-Ulrich: Theoretische Grundlagen eines Regelungsmodells zur optimalen Planung und Überwachung betriebswirtschaftlicher Prozesse, in: ZfbF, 1971, S. 593 - 630.
- Bartee, Edwin M.: Problem Solving with Ordinal Measurement, in: Management Science, Juni 1971, S. B-622 - B-633
- Bea, Franz-Xaver: Kritische Untersuchungen über den Geltungsbereich des Prinzips der Gewinnmaximierung, Berlin 1968
- Berger, Karl-Heinz: Bilanzplanung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rätsch, hg. v. Konrad Mellerowicz und Jörg Bankmann, Stuttgart 1966, S. 125 - 147
- Betriebswirtschaftliches Institut der Eidgenössischen Technischen Hochschule (Hg.): Der Betriebsvergleich in der Praxis. Grundlagen und Anwendung, Zürich 1959

- Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964
Die Ziele der Unternehmer. Ein Beitrag zur Theorie des Unternehmerverhaltens, in: ZfB, 1963, S. 519 - 530
- Biermann jr, H.; Fourarker, L.E.; Jaedicke, R.K.: A Use of Probability and Statistics in Performance Evaluation, in: The Accounting Review, 1961, S. 409 - 417
- Birnberg, Jacob G. and Dopuch, Nicholas: A Conceptual Approach of the Framework of Disclosure, in: The Journal of Accountancy, Februar 1963, S. 56 - 63
- Bredt, Otto: Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, Düsseldorf 1956
- Brick, Heinrich: Maßnahmen der Bilanzstrukturpolitik bei Kreditinstituten, in: WPg, 1969, S. 440 - 447
- Busse von Colbe, Walther: Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen, in: ZfB, 1966, 1. Ergänzungsheft, S. 82 - 114
Kapitalflußrechnungen als Berichts- und Planungsinstrument, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 6, hg. v. Herbert Jacob, Wiesbaden 1968
Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, Stuttgart 1968, S. 91 - 118
Der Zukunftserfolgswert, Wiesbaden 1957
- Camman, Eric A.: Basic Standard Costs, New York 1932

- Chamberlain, Neil W.: Enterprise & Environment: The Firm in Time and Place, New York 1968
The Firm: Micro-Economic Planning and Action, New York 1962
- Cordes, Walter: Die Bedeutung des Konzernabschlusses für die Konzernführung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Herbert Rättsch, hg. v. Konrad Mellerowicz und Jörg Bankmann, Stuttgart 1966, S. 50 - 68
- Danielsson, A.: On Measurement and Analysis of Standard Costs, Stockholm 1963
- Derry, Stephen Arthur: Financial Reports to Meet the Needs of Management, in: Standard Handbook for Accountants, edited by J.K. Lasser Tax Institute, New York 1956, S. 5.29 - 5.40
- Dilley, David R.: An American Viewpoint on Accounting Concepts, in: The Canadian Chartered Accountant, Juni 1960, S. 540 - 545
- Duvall, R.M.: Rules for Investigating Cost Variances, in: Management Science, 1967, S. B-631 - B-641
- Elmendorff, Wilhelm: Vom Jahresabschluß zur Planbilanz, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1969, S. 27 - 34
- Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962

- Everling, Wolfgang: Die Abgrenzungsrechnung als Teil des internen Rechnungswesens, in: NB, 1971, S. 14 - 18
- Feuerbaum, Ernst: Der Bilanzzweck in der Bilanztheorie, in: WPg., 1970, S. 426 - 436
- Flohr, Günter: Die Zeitrumbilanz. Einige Bemerkungen zur "Externen Bilanzänderungsrechnung" Rubergs, in: ZfB, 1960, S. 663 - 672
- Förster, Erhard und Egermayer, František: Korrelations- und Regressionsanalyse. Ein Leitfaden für Ökonomen, Berlin 1966
- Geertmann, J.A.: Grundgedanken der holländischen Erfolgsbilanz, in: ZfB, 1958, S. 82 - 89
- Gillespie, Cecil: Standard and Direct Costing, 3rd Edition, Englewood Cliffs, N.J. 1962
- Grünefeld, Klaus-Peter: Das betriebswirtschaftliche Gutachten, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. v. Ulrich Leffson, Band 7, Düsseldorf 1972
- Gutenberg, Erich: Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB, 1965, S. 13 - 20
Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band, Die Produktion, 15. Auflage, Berlin-Heidelberg-New York 1969
Unternehmensführung. Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1969
- Hansen, Palle: The Accounting Concept of Profit. An Analysis and Evaluation in the Light of the Economic Theory of Income and Capital, Kjøbenhavn-Amsterdam 1962

- Horstmann, Peter: Vorscheurechnungen als Entscheidungshilfen des Unternehmers, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Band 6, hg. v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 25 - 42
- Hasenack, Wilhelm: Maßnahmen des Rechnungswesens zur Gestaltung der Eigenverantwortlichkeit, in: ZfhF, 1957, S. 307 - 315
- Haustein, Heinz-Peter: Wirtschaftsprognose. Grundlage - Elemente - Modelle, Berlin 1969
- Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 1964, S. 642 - 651
- Heinen, Edmund: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968
Handelsbilanzen, 5. Auflage, Wiesbaden 1969
Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift für Erich Gutenberg, Wiesbaden 1962, S. 9 - 72
- Heiser, Hermann C.: Budgetierung. Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin 1964
- Hoffmeister, Johannes (Hg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Auflage, Hamburg 1955
- Hohlweg, Helmut: Langfristige Bilanz- und Liquiditätsplanung mit dem Computer. Aufstellung von Bilanzen und Übersichten über die Verwendung und Herkunft der Mittel, in: IBM-Nachrichten 201, Juni 1970, S. 226 - 229

Mit Planungs-Jahresabschlüssen in die Zukunft, in: KRP 2/1971, Fachgruppe 3, S. 69 - 78

Langfristige Planung mit dem Computer. Auswertung der Übersichten über die Verwendung und Herkunft der Mittel und der Planbilanzen für die Zukunft, in: WPg, 1970, S. 637 - 645

Horngren, Charles T.:

Accounting for Management Control: An Introduction, Englewood Cliffs, N.J., 1963

Huch, Burkhard:

Das Modell eines betrieblichen Rechnungswesens im Management-Informationssystem als Subsystem der Betriebswirtschaft, in: WPg, 1971, S. 641 - 648

Husserl, E.:

Krisis der Europäischen Wissenschaften und die transzendente Phänomenologie, in: Philosophica, Belgrad 1936, (zitiert nach Schulze, Hans Herbert: Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mit Hilfe der Bilanz, Berlin 1966, S. 32, Anm. 13)

Jacob, Herbert:

Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, Wiesbaden 1961

Jacobs, Otto H.:

Das Bilanzierungsproblem in der Steuerbilanz. Ein Beitrag zur steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut, Stuttgart 1971

Jones, Kendell R.:

Integrated Budget: A Tool for Planning and Control, in: Management Accounting, Juni 1969, S. 78 f.

- Käfer, Karl: Die Bilanz als Zukunftsrechnung. Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz, in: Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 115, Zürich 1962,
Kapitalflußrechnungen. Funds Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung. Stuttgart (Zürich) 1967
Standardkostenrechnung, 2. Auflage, Stuttgart (Zürich) 1964
- Kaplan, R.S.: Optimal Investigation Strategies with Imperfect Information, in: Journal of Accounting Research, 1969, S. 32 - 43
- Kawlath, Arnold: Theoretische Grundlagen der Qualitätspolitik, Wiesbaden 1969
- Keller, J. Wayne: The Link between Accounting and Management, in: Management Accounting, Juni 1969, S. 36 - 40
- Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung. Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. Dritte, erweiterte Auflage, Köln und Opladen 1967
- Koch, Helmut: Der Begriff des ökonomischen Gewinnes - Zur Frage des Optimalitätskriteriums in der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: ZfbF, 1968, S. 389 - 441

Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, Wiesbaden 1961

Die Problematik des Niederwertprinzips, in: WPg, 1957, S. 1 - 6; 31 - 35; 60 - 65

Die Problematik des Teilwertes, in: ZfHf, 1960, S. 319 - 353

Probleme unternehmerischer Prognose, in: Wirtschaftsprognose und Wirtschaftsgestaltung, hg. v. Hans Bayer (anlässlich der internationalen Tagung der Sozialakademie Dortmund 1959), Berlin 1960, S. 57 - 81

Kolbeck, Heinrich:

Die theoretischen Grundlagen des Betriebsvergleichs bei Sparkassen. Untersuchungen über das Spar-, Giro- und Kreditwesen, Band 7, hg. v. Fritz Voigt, Berlin 1959, S. 85 - 244

Koreimann, Dieter:

Zum Informationsbegriff und seiner Beziehung zur Betriebswirtschaft, in: NB, 1963, S. 49 - 51

Kuhn, Klaus:

Die Bilanz als Entscheidungshilfe im dezentral organisierten Konzern, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, hg. v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969,

Die Bilanz als Führungsinstrument der Unternehmensleitung, in: BFuP, 1966, S. 129 - 142

Die dynamische Bilanz als Führungsinstrument im Konzern, in: ZfHf, 1966, S. 563 - 567

Le Coutre, Walter:

Zeitgemäße Bilanzierung. Die statische Bilanzauffassung und ihre praktische Anwendung. Wien 1934

- Lee, P.M.: On the Axioms of Information Theory, in: Analytical Mathematical Statistics, 35, 1964, S. 414 - 418
- Leffson, Ulrich: Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, in: NB, 1968, S. 1 - 17
- Zur Bedeutung des ökonomischen Gewinns. Nachwort des Herausgebers, in: Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen an der Westfälischen-Wilhelms-Universität Münster, Band 4, hg. v. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970, S. 119 - 123
- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. veränderte und erweiterte Auflage, Düsseldorf 1970
- Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF, 1966, S. 375 - 390
- Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg, 1969, S. 389 - 397
- Lehmann, M.R.: Industrielle Betriebsvergleiche, Wiesbaden 1958
- Lehmann, Wolfgang: Die dynamische Bilanz Schmalenbachs. Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung, Wiesbaden 1963
- Lenhart, Norman J. and Defliese, Philip L. (Hg.): Montgomery's Auditing, Eighth Edition, New York 1957

- Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung. Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Band 4, hg. v. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970
- Lowe, E.A. Budgetary Control. An Evaluation in a Wider Managerial Perspective, in: Accountancy, 1970, S. 764 - 768
- Lüder, Klaus: Ein entscheidungstheoretischer Ansatz zur Bestimmung auszuwertender Plan-Ist-Abweichungen, in: ZfbF, 1970, S. 642 - 649
- Luepker, Lavern W.: Budgeting - Boom or Burst? in: Management Accounting, April 1969, S. 31 - 51
- Lutz, Friedrich and Vera: The Theory of Investment of the Firm, Princeton 1951
- Mattesich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: ZfhF, 1959, S. 179 - 194
- Matz, Adolph: Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn. Handbuch der Planungsrechnung, Schriftenreihe der AGPLAN, Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V., Band 7, Wiesbaden 1964
- Maynard, H.W.: The Accounting Technique for Standard Costs, N.A.C.A. - Bulletin 1972 (2), Section 1, S. 542 - 545

- Meyer, Claus: Konsolidierte Zeitraum-Bilanzen. Ihre Verwendung zur finanziellen Führung von Konzernen, Stuttgart 1969
- Mellerowicz, Konrad: Planung und Plankostenrechnung. Band I, Betriebliche Planung, Freiburg 1961
- Moonitz, Maurice and Jordan, Louis H.: Accounting, An Analysis of its Problems, Volume One, Revised Edition, New York 1963
- Morgènstern, Oskar: Spieltheorie und Wirtschaftswissenschaft, Wien 1963
- Moroni, Rolf: Die kybernetische dritte Bilanz. Ein Weg zu moderner Unternehmensführung. Unter Mitwirkung von Hans Felbick und Heinz Wendt, Köln 1970
- Moxter, Adolf: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF, 1966, S. 28 - 59
- Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten. Köln und Opladen 1962
- Moyer, C.A.: Trends in Presentation of Financial Statement and Reports, in: Handbook of Modern Accounting Theory, edited by Morton Backer, Englewood Cliffs, N.J., 1955, S. 427 - 452
- Mülhaupt, Ludwig: Der Bindungsgedanke in der Finanzierungslehre unter besonderer Berücksichtigung der holländischen Finanzierungs-literatur, Wiesbaden 1966

- Münstermann, Hans: Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion, in: ZfbF, 1966, S. 512 - 531
Schmalenbachs Bilanzauffassung, in: WPg, 1948, S. 33 - 43
Schmalenbachs "Dynamische Bilanz", in: ZfhF, 1954, S. 265 - 272
- Muscheid, Werner: Schmalenbachs dynamische Bilanz. Darstellung, Kritik und Antikritik, Köln und Opladen 1957
- National Association of Accountants (Hg.), Research Report No. 42: Longe-Range Profit Planning, New York 1964
- Orth, Charlotte: Die Fund Theory of Accounting - ein neuer bilanztheoretischer Ansatz, in: ZfhF, 1963, S. 433 - 447
- Ostalkiewicz, Clarence J.: Market Mix: the Key to Profitability, in: Management Accounting, Jan. 1969, S. 28 - 30
- Pierce, John R.: Phänomene der Kommunikation. Informationstheorie - Nachrichtenübertragung - Kybernetik, Düsseldorf, Wien 1965
- Potthoff, Erich: Bilanztheorien und Unternehmensrechnung, in: WPg, 1971, S. 605 - 607
Im neuen Jahrzehnt Instrumente der Unternehmensführung richtig nutzen, in: DB, 1970, S. 1 - 5

- Rammer, W.: Integrierte Betriebswirtschaftliche Rechnung (IBR). Management Accounting im Management by Objectives, in: NB, Dez. 1970, S. 1 - 8
- Reblin, Erhard: Das Rechnungswesen als Teil eines integrierten Informationssystems, in: Datascope, 1970, S. 25 - 32
- Rösle, Karl: Die Aussagefähigkeit der Bilanz, in: Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft, hg. v. Friedrich Henzel, Baden-Baden, Frankfurt a.M. 1955, S. 99 - 111
- Schelsky, Helmut: Über die Abstraktheiten des Planungsbegriffs in den Sozialwissenschaften, in: Zur Theorie der allgemeinen und der regionalen Planung, Beiträge zur Raumplanung, hg. v. Zentralinstitut für Raumplanung an der Universität Münster, Band I, Bielefeld 1969, S. 9 - 24
- Schiemenz, Bernd: Die Leistungsfähigkeit einfacher betrieblicher Entscheidungsprozesse mit Rückkopplung, in ZfB, 1971, S. 107 - 122
- Schildbach, Thomas: Zur Eignung des ökonomischen Gewinns im Rahmen der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften. Stellungnahme zum Beitrag von Dieter Schneider: Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, in: WPg, 1972, S. 40 - 42
- Schischkoff, Georgi: (Hg.): Philosophisches Wörterbuch, Stuttgart 1957
- Schattke, Rudy: Expected Income - A Reporting Challenge, in: The Accounting Review, 1962, S. 672

- Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Auflage, Köln und Opladen 1962, 11. Auflage, Köln und Opladen 1953
- Schmidt, Ralf-Bodo: Wirtschaftslehre der Unternehmung. Grundlagen, Stuttgart 1969
- Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 10, hg. v. Hans Münstermann, Wiesbaden 1967
- Schmitt, Hermann J.: Planungsbuchhaltung. Zur Integration von Buchhaltung und Planung, Berlin 1971
- Schneider, Dieter: Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, in: ZfbF, 1968, S. 1-29
- Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF, 1963, S. 457 - 474
- Investition und Finanzierung. Ein Lehrbuch der Investitions-, Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie. Köln und Opladen 1970
- Modellvorstellungen zur optimalen Selbstfinanzierung, in: ZfbF, 1968, S. 705 - 739
- Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehren, in: WPg, 1969, S. 305 - 313
- Unternehmungsziele und Unternehmensrechnung, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung. Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung. Band 6, hg. v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 11 - 23

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibung, Köln und Opladen 1961

Gewinnbesteuerung und Unternehmenserhaltung, in: ZfbF, 1971, S. 566 - 578

Schneider, Dieter J.G.:

Kritische Anmerkungen zu den Anpassungsanpassungstheorien, in: ZO, 1971, S. 351 - 358

Schneider, Erich:

Wirtschaftlichkeitsrechnung, 4. Auflage, Tübingen und Zürich 1962

Schneider, Hans Karl:

Methoden und Methodenfragen der Volkswirtschaftstheorie, in: Kompendium der Volkswirtschaftslehre. Band 1, Göttingen 1967, S. 1 - 14

Schnettler, Albert:

Betriebsvergleich. Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche. Dritte, völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1961

Schönnebeck, Hermann:

Bilanz und Bilanzpolitik der Bauunternehmung in Einzeldarstellungen. Schriftenreihe Baubetrieb und Bauwirtschaft, Hg. Theo Küppers, Wiesbaden-Berlin 1966

Schnutenhaus, Otto R.:

Die Entscheidungsanalyse der Unternehmungsführung für das systematische Gewinnmachen im Markt und die Typologie der Unternehmung, Herne-Berlin 1969

- Schulte, Elmar B.: Quantitative Methoden der Urteils-
gewinnung bei Unternehmensprüfungen.
Schriftenreihe des Instituts für Revi-
sionswesen der Westfälischen Wil-
helms-Universität Münster, Band 3,
hg. v. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970
- Schulze, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung des wirt-
schaftlichen Handelns mit Hilfe der
Bilanz. Betriebswirtschaftliche
Forschungsergebnisse, Band 25, hg.
v. Erich Kosiol und Erwin Grochla,
Berlin 1966
- Seiffert, Helmut: Information über die Information,
München 1968
- Seicht, Gerhard: Die Unhaltbarkeit der dynamischen
Bilanztheorie, in: ZfB, 1970,
S. 589 - 612
- Sieben, Günter und Haase, Klaus: Die Jahresabschlußrechnung als
Informations- und Entscheidungs-
rechnung, in: WPg, 1971, S. 53
- 57
- Sterzenbach, Horst Werner: Operationale Konzeptionen zur Er-
mittlung des unternehmererhalten-
den Gewinns. Diss., Münster 1971
- Stevens, S.S.: Mathematics, Measurement, and
Psychophysics. Handbook of Experi-
mental Psychology, New York 1951
- Thann, Krafft Frhr. von der: Unternehmensführung mit Controller,
in: Bericht über die Fachtagung 1971
des Instituts der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V., Düsseldorf
1971, S. 99 - 108

- Theil, Henri: Economics and Information Theory. Studies in Mathematical and Managerial Economics, Vol. 7, Amsterdam 1967
- Tilanus, C.B. and Theil, Henri: The Information Approach to the Evaluation of Input-Output Forecasts, in: *Econometrica*, October 1965, S. 847 - 862
- Vance, Lawrence L.: Accounting Principles and Control, New York 1961
- Vazsonyi, Andrew: Die Planungsrechnung in Wirtschaft und Industrie, Wien 1962
- Virkkunen, Henrik: Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung. Veröffentlichungen des Betriebswirtschaftswissenschaftlichen Instituts zu Helsinki, Band 21, Helsinki 1956
- Vogel, F.: Betriebliche Strukturbilanzen und Strukturanalysen, Würzburg 1969
- Wacker, Wilhelm H.: Betriebswirtschaftliche Informationstheorie, Grundlagen des Informationssystems, Opladen 1971
- Wagenführ, Horst: Industrielle Zukunftsforschung, München 1970
- Weber, Alfred: Die Informationstheorie als neuer Ansatz der Werbeforschung, in: *Agrarwirtschaft, Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Marktforschung*, 1968, S. 65 - 77
- Weber, Helmut: Die Spannweite des betriebswirtschaftlichen Planungsbegriffs, in: *ZfhF*, 1964, S. 716 - 724

- Weber, Karl: Zur Abweichungsermittlung bei der Standardkostenrechnung, in: Industrielle Organisation. Schweizerische Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1961, S. 435 - 438
- Weilemann, Paul; Nüssler, Anton: Planungsrechnung in der Unternehmung, Stuttgart 1971
- Wenke, Klaus: Mathematische Modelle in der Betriebswirtschaft, in: ZfB, 1956, S. 48 - 53
- Wilkinson, James R. and Doney, Loyd D.: Extending Audit and Reporting Boundaries, in: The Accounting Review, 1965, S. 753 - 756
- Wisocky, Klaus von: Die Kapitalflußrechnung als integrierter Bestandteil des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: WPg, 1971, S. 617 - 625
- Wittmann, Waldemar: Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959
- Wixon, Rufus (Hg.): Accountants Handbook, 4. Auflage, New York 1964
- Wohlgemuth, Richard: Eignung und Verwendbarkeit der Planherstellkosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung, ZfhF, 1970, S. 387 - 406
- Zerdick, Wilhelm: Einführung einer Gesamtplanung bei einem Industrieunternehmen, in: Unternehmensführung und Unternehmensleitung, Bericht über die Fachtagung 1969 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., S. 35 - 42

Zimmermann, Karl:

RKW fördert neue Methode des Betriebs- und Branchenvergleichs,
in: Rationalisierung, 1970,
S. 145 - 147

Zwehl, Wolfgang von:

Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses. Ein Beitrag zur Schaffung von Dispositionsgrundlagen für die Unternehmensleitung, Berlin 1968

LEBENS LAUF

- Name: Klaus Schwegmann, geb. 29.12.1942 in Hörstel (Westf.)
- Eltern: Johannes Schwegmann und dessen Ehefrau Lucia,
geb. Hoffmann
- Schulbildung: 1) Grundschule in Rheine: Ostern 1949 bis 1953
2) Gymnasium Dionysianum in Rheine:
Ostern 1953 bis 22. Februar 1962
Abschluß: Abitur am humanistischen Zweig
- Praktische Tätigkeit: 15. März bis 15. Oktober 1962 als Volontär bei
der Spar- und Darlehenskasse Neuenkirchen (bei Rheine)
- Studium: Betriebswirtschaftslehre:
An der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Wilhelms-Universität, Münster (Westf.):
Wintersemester 1962/63 bis Wintersemester 1966/67
- Akademischer Grad: Diplom-Kaufmann, erlangt an der Wilhelms-Universität
Münster am 27. April 1967
- Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Revisionswesen der Universität
Münster von Mai bis Juli 1967
- Promotions-Stipendium der "Stiftung Volkswagenwerk" von August 1967 bis
Dezember 1968
- Berufliche Tätigkeit: Seit 1. Februar 1969 bei der Westdeutschen Landesbank
Girozentrale, Düsseldorf/Münster

